FORMAÇÃO GLOBAL EM GESTÃO AGRÍCOLA

C+ MÓDULO II

CONTROLO DE GESTÃO

UNIÃO EUROPEIA
Fundo Social Europeu

Governo da
República Portuguesa

Ministério da
Agricultura,
do Desenvolvimento
Rural e das Pescas

Agricultura e Futuro
Agro

Acção 7.3.1

Ficha Técnica

Título
"Controlo de Gestão Agrícola – Manual Técnico"

Destinatários
Formandos (Técnicos e futuros Formadores)

Área profissional
Gestão de Empresas, Agricultura

Curso
Formação Global em Gestão Agrícola – Nível Técnicos e Formadores - Módulo de Controlo de Gestão

Entidades Responsáveis pelo Projecto
ADISA, Associação para o Desenvolvimento do ISA
AgroGes, Sociedade de Estudos e Projectos, Lda
IDRHa, Instituto de Desenvolvimento Rural e Hidráulica, do MADRP

Autores
Francisco Avillez
Francisco Gomes da Silva
Carlos Pedro Trindade
Frederico Avillez
José Pedro Salema
Nuno Pereira

Colaboração
Leonor Lopes

Coordenação Técnica
Francisco Gomes da Silva

Direcção Editorial
Francisco Avillez

Produção
FZ AGRO.GESTÃO - Consultoria em Meio Rural, Lda

Concepção Gráfica e Maquetização
Filipa Pissarra

Fotografia
Vasco Soeiro

Impressão
Novagráfica do Cartaxo, Lda.

Tiragem
750 exemplares

Depósito Legal
Nº 243 648/06

1ªEdição, Maio 2006

Produção apoiada pelo Programa AGRO – Medida 7 – Formação profissional, co-financiado pelo Estado Português e pela União Europeia através do FSE

Copyright © 2006 - Todos os direitos reservados ao Gestor do Programa AGRO

Índice

1. Ferramentas de controlo de gestão 2
1.1 Controlo orçamental 4
1.1.1 Intervalo de Controlo e Desvio do Orçamento 5
1.1.2 Apuramento de desvios 6
1.1.3 Orçamento Ajustado 7
1.1.4 Os mapas para apuramento de desvios 8
1.1.5 Correcções ao Orçamento 9
1.2 Controlo multi-dimensional 9
1.2.1 Painel de Controlo Multi-dimensional 10
1.2.2 Sistema de Incentivos 12
2. Métodos contabilísticos 18
2.1 Método Tradicional 18
2.2 Método das secções 20
2.2.1 Definição das secções homogéneas 20
2.2.2 Apuramento dos custos pelo método das secções 23
2.3 Método das operações ou ABC (*Activity Based Costing*) 24
2.3.1 Etapas na aplicação do Método das operações (ABC) 25
2.3.2 Principais características do ABC 25
2.3.3 Vantagens da utilização do ABC 26
2.4 A escolha do método contabilístico 26
3. Algumas Técnicas Contabilísticas 32
3.1 Sistemas de Custeio Reais 32
3.2 Sistemas de Custeio Teóricos 33
3.3 Sistemas valorimétricos 34
3.4 Produções conjuntas 36
3.5 Variação de Existências 39
3.6 Reserva para Riscos 39
3.7 Os custos não específicos 40
4. Concepção de um sistema de contabilidade de gestão 46
4.1 Definição do período base para apuramento 46
4.2 Levantamento da realidade da empresa 47
4.3 Definição da informação a recolher 48
4.4 Grelha para classificação da informação 48
4.5 Definição de suportes para registo de informação 50
Glossário 55
Informações Complementares 65

Objectivos e expectativas

O Curso de Formação Global em Gestão Agrícola - Nível Técnicos e Formadores tem como **objectivos gerais** a contribuição para o desenvolvimento de um corpo de técnicos capazes de compreender, utilizar e transmitir (em sede de formação profissional) os conceitos, métodos e técnicas de gestão aplicados a empresas agrícolas, para que possam acompanhar os empresários agrícolas nas suas acções de planeamento de curto prazo, implementação, controlo e análise de projectos de investimento. Tais competências poderão ser postas em prática com sucesso quer em ambiente de consultoria (ao nível, por exemplo, dos Centros de Gestão), quer em ambiente de formação (em acções desenvolvidas pelo MADRP, Associações de Agricultores ou outras entidades para esse fim vocacionadas).

Em termos de **objectivos específicos**, este segundo módulo do curso visa o estabelecimento de indicadores para medir o desempenho da empresa. A definação da informação a recolher e a identificação de critérios para apurar os custos e proveitos e finalmente a classificação e organização da informação apurada estabelecem as bases para a concretização de práticas de controlo da actividade agrícola.

Estrutura do curso

Este curso tem uma duração total de 140 horas, destina-se a técnicos agrícolas e formadores (licenciados ou bacharéis) e está estruturado em 3 módulos sequenciais:

Módulo 1 - Planeamento da empresa agrícola (70 horas)

Módulo 2 - Controlo de gestão agrícola (35 horas)

Módulo 3 - Análise de investimentos em empresas agrícolas (35 horas)

O funcionamento dos módulos pode assumir duas "formas" (não obrigatoriamente exclusivas):

- formação assistida por computador, com base em software de e-learning e com supervisão de formador acreditado;
- formação presencial com utilização de diferentes suportes em papel (programas, manual e exercícios).

Em qualquer uma das situações, serão disponibilizados um conjunto de recursos que mais adiante abordaremos.

Programa do módulo

O módulo anterior (Planeamento da Empresa Agrícola) abordou as principais questões que se colocam quando se pretende elaborar e quantificar um plano de actividade de curto-prazo para a empresa. Um plano, só por si, terá uma utilidade muito limitada se não for possível, averiguar até que ponto ele foi efectivamente implementado e se os objectivos nele propostos foram ou não atingidos.

Para tal são necessárias ferramentas de **Controlo de Gestão**. Estas ferramentas apresentam, normalmente, uma estreita relação com as ferramentas do planeamento, uma vez que estas definem os valores que, de acordo com o plano elaborado, se pretendem atingir.

O módulo inicia-se com a apresentação de dois quadros de Controlo distintos:

- o **controlo orçamental**, com o cálculo dos desvios da situação executada face à situação planeada, e a sua decomposição, sempre que possível, nas suas causas;
- o painel de **controlo multi-dimensional**, que congrega um conjunto de informação

definida como crítica para os objectivos do plano, normalmente sob a forma de indicadores, e cujos valores executados deverão ser registados para comparação com o previsto no plano.

Passamos depois à fase de apurar qual a informação que é necessário recolher para "alimentar" os quadros de Controlo acima referidos. É a definição do Sistema Contabilístico.

Em seguida vamos analisar algumas das metodologias que nos permitam, com maior solidez e eficácia, combinar a informação recolhida por forma a calcular os indicadores pretendidos. Falamos, por um lado, das diversas formas de apurar os custos (também designados por Sistemas de Custeio), uma vez que as opções podem ser diversas.

Finalmente abordaremos a questão do Método Contabilístico a utilizar, isto é, a forma como a informação recolhida deverá ser organizada e classificada. Também aqui as opções são diversas, desde o Método Tradicional, menos exigente mas também menos prolífero, até ao método do Custeio Baseado nas Operações (muito exigente, mas também muito mais rico), passando pelo Método das Secções Homogéneas.

Meios didácticos

Os meios didácticos de apoio disponíveis para este módulo são os seguintes:

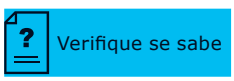
- software de e-learning, que incorpora exposições teóricas da matéria, exemplos e exercícios, bem como estudos de caso;
- manual técnico (que contém os mesmos elementos do software, mas em suporte papel);
- exercícios e questionários para avaliação com respectivas resoluções.

Estrutura deste manual

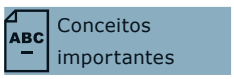
Este manual encontra-se estruturado em torno de um conjunto de quatro unidades, ao longo das quais vão sendo apresentados e exemplificados os diversos conceitos e respectivas aplicações.

Para melhor ilustrar os conceitos apresentados são apresentados também exemplos identificados e isolados em "caixas" de cor amarela.

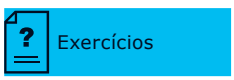
Sempre que tal se justifica, encontram-se inseridas à margem do texto, três tipos de chamadas de atenção:



questões de resposta rápida, cujo enunciado e solução se encontra no final de cada unidade, que permitem ao formando verificar se os objectivos de cada uma das unidades foram ou não atingidos;



remetem para a sua definição no Glossário (no final do manual) e são apresentadas na primeira vez que determinado termo técnico aparece no Manual;



cujo enunciado e resolução se apresentam no **Volume de Exercícios**, e que em cada momento o formando deverá estar em condições de resolver.

UNIDADE 1 FERRAMENTAS DE CONTROLO DE GESTÃO

UNIDADE 2 MÉTODOS CONTABILÍSTICOS

UNIDADE 3 ALGUMAS TÉCNICAS CONTABILÍSTICAS

UNIDADE 4 CONCEPÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTABILIDADE DE GESTÃO

Unidade 1

Ferramentas de Controlo de Gestão

Duração e Organização

Unidade com duração de 10 horas (7 horas teóricas e 3 horas de práticas simuladas).

Objectivos da unidade

Pretende-se que no final desta Unidade os formandos sejam capazes de:

- Identificar as relações existentes entre a Contabilidade de Gestão e o Orçamento, e a sua importância para o controlo;
- Descrever a utilidade dos procedimentos do controlo de execução do plano de curto prazo;
- Calcular os desvios verificados entre a situação orçamentada e a realidade;
- Reconhecer a utilidade das correcções ao orçamento, enquanto ferramenta de gestão;
- Implementar o painel de controlo multi-dimensional;
- Reconhecer a utilidade de um sistema de incentivos e seleccionar o mais adequado a cada situação.

Sumário

1. Ferramentas de controlo de gestão
    - 1.1. Controlo orçamental
        - 1.1.1. Intervalo de Controlo e Desvio
        - 1.1.2. Apuramento dos desvios
        - 1.1.3. Orçamento Ajustado
        - 1.1.4. Os mapas de apuramento de desvios
        - 1.1.5. Correcções ao Orçamento
    - 1.2. Controlo Multi-dimensional
        - 1.2.1. Painel de Controlo Multi-dimensional
        - 1.2.2. Sistema de Incentivos

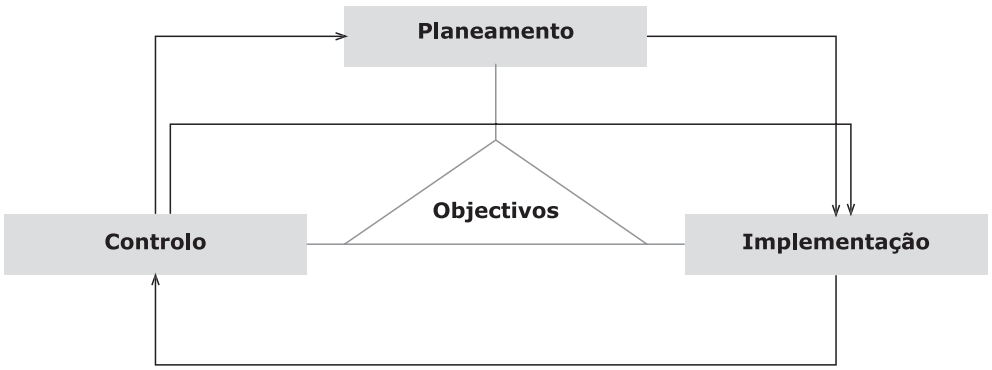
1. Ferramentas de controlo de gestão

O método da gestão assenta na definição de objectivos e no acompanhamento da sua implementação. Com o acompanhamento é possível controlar e, por sua vez, ajustar os objectivos.

Os objectivos podem ser de natureza estratégica ou operacional. Os objectivos estratégicos estabelecem uma direcção a seguir no longo prazo e devem ser estabelecidos com um profundo conhecimento da empresa e da realidade que a envolve - mercados, aspectos sociais, culturais, etc. Os objectivos operacionais permitem estabelecer um plano prático, com um horizonte temporal mais curto, que define a forma como a empresa vai organizar os seus factores de produção no sentido de cumprir os objectivos estratégicos.

O ciclo da gestão incluí três vértices distintos, todos ligados entre si e sem principio ou fim aparente - o Planeamento, a Implementação e o Controlo (Figura 1.1).

Figura 1.1 - Ciclo e funções da gestão da empresa agrícola



Existem dois tipos de planeamento - o de curto prazo e de longo prazo. A distinção entre estes dois tipos remete, fundamentalmente, para a estrutura da exploração - o seu aparelho de produção. Nos casos em que se pondera fazer uma alteração da estrutura do aparelho de produção estamos no campo da análise de investimentos. Quando apenas se procura obter os melhores resultados possíveis a partir da estrutura existente estamos perante o Planeamento.

O primeiro módulo deste curso abordou as questões relacionadas com o planeamento de curto prazo. Este texto debruça-se sobre a área da gestão que normalmente é designada de Controlo.

O Controlo de Gestão permite alcançar dois tipos de objectivos:

- Controlo Operacional - despoletar medidas correctivas durante a implementação ilustrado na Figura 1.1 através da ligação entre o controlo e implementação;
- Controlo Estratégico - correcção dos planos do(s) próximo(s) exercício(s) ilustrado na Figura 1.1 pela a ligação entre o controlo e o planeamento.

A correcta implementação do plano permite controlar custos e garantir níveis de produção, produtividade, eficiência e/ou eficácia.

Ao ter acesso à correcta informação relativa à exploração, e aos mercados, etc., o gestor pode fazer um planeamento mais adequado, utilizando de forma mais eficiente dos recursos disponíveis ou dos que pode vir a aceder (quando em caso de investimento). Esta eficiente utilização dos recursos é um dos objectivos centrais das ciências económicas.

Se for caso de os objectivos estratégicos deixarem de ser os mais ajustados à realidade em causa é muito importante que o processo de controlo rapidamente o detecte para que se volte a definir objectivos de forma a que esses instrumentos possam ser uma força

Gestão

Factores de produção

Ciclo da gestão

Planeamento

Implementação

Controlo de gestão

Aparelho de produção

Curto prazo

Custo

Verifique se sabe 1.1

Verifique se sabe 1.2

motriz da empresa e não uma fonte de desmotivação e de confusão.

Empresa agrícola

Cada vez mais a qualidade da gestão das empresas agrícolas (isto é, o contributo que a gestão dá para se atingirem os objectivos da empresa) está dependente da capacidade existente na empresa para gerir informação que, entre outras coisas, permita verificar até que ponto os objectivos propostos foram ou não atingidos e, adicionalmente, proporcionar explicações para os eventuais desvios que tenham ocorrido.

Essa capacidade depende muito da existência de processos e suportes físicos que permitam seleccionar, recolher, registar, processar e utilizar a informação relevante para as decisões de gestão. Uma parte substancial desta informação é gerada internamente na empresa, em consequência da sua própria actividade: factores consumidos nas diversas actividades produtivas, custos que lhes estão associados, forma de utilização da estrutura produtiva por parte das diversas actividades e receitas geradas pelas vendas dos seus produtos, são exemplos disso mesmo.

Receita

A Contabilidade é uma ferramenta muito útil de controlo de gestão tendo em conta que produz um retrato da actividade da empresa e da sua situação.

Designa-se por Contabilidade o conjunto de processos normalizados utilizados para recolher, classificar e processar informação interna da empresa. Historicamente a Contabilidade foi desenvolvida com o objectivos de permitir conhecer a situação patrimonial da empresa e os seus resultados globais. Neste âmbito são apurados os proveitos e os custos globais da empresa, sendo os custos apenas classificados por natureza (pessoal, serviços externos, consumíveis, etc.) e nunca por actividade ou centro de custo. Um outro objectivo maior desta Contabilidade é servir de base ao apuramento do montante de impostos a pagar ao Estado. A esta Contabilidade dá-se o nome de Contabilidade Geral, Externa, Histórica ou Fiscal. É regulada pelo Plano Oficial de Contas (POC), que define os princípios e a forma de classificar os diversos elementos patrimoniais da empresa num conjunto de contas.

Proveito

Plano oficial de contas (POC)

De acordo com a forma como estas contas são organizadas e o seu valor apurado, assim são elaborados os principais documentos da Contabilidade Geral: o Balanço (reflecte o património da empresa numa determinada data), a Demonstração de Resultados (que evidencia a forma como foram obtidos os resultados da empresa durante um determinado intervalo de tempo) e o Mapa de Origem e Aplicação de Fundos (revela em termos financeiros a forma como a empresa financiou a sua actividade e aplicou os fundos por si gerados durante um determinado período de tempo).

As informações disponibilizadas pela Contabilidade Geral são normalmente insuficientes para as necessidades sentidas pelos gestores. Estes necessitam de informação detalhada sobre custos e proveitos, por períodos de tempo mais curtos, por forma a poderem medir a eficácia dos diversos segmentos da sua empresa periodicamente, ao longo de um exercício económico.

Contabilidade fiscal, geral ou externa

É a este tipo de necessidades que a Contabilidade de Gestão pretende dar resposta, revestindo-se de algumas características próprias que se procuram evidenciar na figura que a seguir se apresenta (adaptado de Charles Horngren e Gary Sundem, 1987).

Contabilidade analítica, interna ou de gestão

Figura 1.1. - Distinção entre Contabilidade de Gestão e Contabilidade Geral

	Contabilidade de gestão	**Contabilidade geral**
Utilizadores principais	Gestores a vários níveis da empresa	Terceiros (investidores, organismos governamentais) e gestores
Liberdade de escolha	Sem restrições	Restrições estabelecidas por lei
Implicações comportamentais	Preocupações na forma como as medidas irão influenciar o comportamento do gestor	Preocupação com a medida e a comunicação de fenómenos económicos
Orientação temporal	Orientação para o futuro; confronto entre orçamento e histórico	Orientação para o passado; avaliação histórica
Âmbito temporal	Flexível (dia, semana, mês)	Menos flexível (ano ou trimestre)
Relatórios	Detalhados e preocupados com partes específicas da empresa	Sintéticos e preocupados com a empresa como um todo.
Definição de actividades	Menos definido; maior utilização da economia, ciências da decisão e do comportamento	Mais definido; menor utilização de outras disciplinas.

Os sistemas de contabilidade visam, portanto, um de dois grandes objectivos: o apuramento do resultado fiscal e a gestão. Estes dois objectivos são muito difíceis de conciliar pelo que defendemos que devemos, sempre que necessário, implementar dois sistemas: um para cada objectivo. É também importante referir a legitimidade das empresas e dos empresários em organizar os seus sistemas de contabilidade fiscal de forma a poderem aproveitar todos os benefícios existentes na lei. Mas a questão fiscal não deixa de ser a principal causa da má aceitação do termo "contabilidade".

Os sistemas de contabilidade que têm por objectivo constituir uma ferramenta de gestão são muitas vezes conhecidos como analíticos. Ao serem organizados por forma a funcionarem como ferramenta de controlo de gestão, os sistemas contabilísticos diferenciam as diferentes áreas da empresa e por isso mesmo recebem a designação de analíticos.

O presente módulo, intitulado Controlo de Gestão Agrícola, visa apresentar os principais conceitos relativos à contabilidade de gestão (*management accounting* na terminologia anglo-saxónica), que constituem hoje em dia uma importante ferramenta de apoio à gestão das empresas.

Verifique se sabe 1.3

1.1 Controlo orçamental

Controlo orçamental

Comecemos então por uma das ferramentas mais usuais do controlo - o Controlo Orçamental.

A elaboração do Orçamento anual, ao permitir estabelecer os resultados esperados para o planeamento de curto prazo, sendo importante em si mesma, está longe de esgotar a utilidade desta ferramenta de gestão. O controlo da sua execução, isto é, a comparação entre a situação planeada (Orçamento) e a situação verificada (de acordo com o plano de contas da empresa, no âmbito da sua Contabilidade de Gestão), é um mecanismo igualmente importante para a gestão de qualquer empresa.

Orçamento

Orçamento Vs. Conta

É importante aproveitar esta oportunidade para clarificar alguns termos que são vulgarmente utilizados quando se fala em controlo orçamental ou em qualquer tipo de orçamento.

O orçamento é um elenco de proveitos e custos organizados de forma a cumprir determinado objectivo. Estes orçamentos podem ser classificados de diferentes formas. Por exemplo um orçamento pode referir-se a toda a empresa (**orçamento global**) ou apenas a uma parte desta (**orçamento parcial**). Quando um orçamento se debruça sobre mais do que um ano, designa-se por **plurianual** ao contrário dos **anuais**. Uma outra classificação muito importante é a que distingue os orçamentos entre **reais** e **previsionais**, consoante reflectem os dados retratados da realidade ou antes dados de planos futuros.

Em muitas áreas do nosso quotidiano ouvimos referências a **Orçamentos** e a **Contas**. É assim, por exemplo, nas finanças públicas. O termo orçamento fica nestes casos restringido ao conceito de previsão, enquanto que para os dados reais - fruto de trabalho contabilístico - se aplica o conceito de conta. Neste texto é muitas vezes utilizada esta designação mais restritiva de orçamento.

Aproveitamos ainda para fazer referência à designação de **Conta de Cultura**. Este conceito é uma referência directa ao que acabámos de apresentar, mas aproveitamos para introduzir conceitos que poderão ser mais adequados às novas funções que a empresa agrícola têm vindo a exercer no seio do mundo rural - **Conta de Actividade** ou ainda mais inequívoco a **Conta de Unidade de Negócio**.

Conta de cultura

Conta de actividade

Conta de unidade de negócio

Verifique se sabe 1.4

1.1.1 Intervalo de Controlo e Desvio do Orçamento

Importa analisar, ao longo do período a que o Orçamento diz respeito, até que ponto a realidade (quer em termos de fluxos reais quer de fluxos económico-financeiros) corresponde ao planeamento.

Verifique se sabe 1.5

Para este efeito, a actividade real deve ser sistematicamente comparada com a previsão orçamental. Para efeitos de controlo do orçamento, são fundamentais os conceitos de **intervalo de controlo** e de **desvio do orçamento**:

- **Intervalo de controlo** - periodicidade com que se efectua a medição dos desvios entre os valores orçamentados e os valores verificados; este intervalo não poderá ser inferior ao intervalo de tempo mínimo considerado em sede de orçamento;
- **Desvio ao orçamento** - variável que mede a diferença entre os valores orçamentados e os valores verificados, podendo assumir valores positivos ou negativos.

Intervalo de controlo

Desvio ao orçamento

O desvio ao orçamento é normalmente medido (qualquer que seja a rubrica a que diga respeito) em percentagem do valor orçamentado:

Desvio ao orçamento (%) = [(Valor real - Valor orçamentado) / (Valor orçamentado)] x 100

Ex: Cálculo de Desvios do Orçamento

Os desvios do orçamento, podem ser calculados em relação a qualquer uma das rubricas que dele façam parte.

A título ilustrativo, voltamos a analisar os dados de um dos exemplos já apresentado no módulo anterior deste curso: a empresa do Sr. Jacinto Patrão e os seus resultados estimados para a actividade Milho Grão:

Produtividade orçamentada: 12.345 Kg/ha

Dimensão prevista: 25 ha

Produção orçamentada: 308.625 Kg

Margem Bruta orçamentada: 22.826,03 Euros

Margem de Contribuição orçamentada: 13.515,90 Euros

Fruto da execução da referida actividade, e face aos registos existentes, apuraram-se os seguintes resultados:

Margem Bruta verificada: 18.346,45 Euros

Margem de Contribuição verificada: 11.356,04 Euros

O método de cálculo adoptado permite apurar os seguintes desvios ao orçamento:

Desvio da MB = [(18.346,45 - 22.826,03)/22.826,03] x 100 = - 19,63%

Desvio da MC = [(11.356,04 – 13.515,90)/13.515,90] x 100 = 15,98%

ABC Margem bruta

ABC Actividade cíclica

ABC Actividade contínua

Muitas das actividades que se realizam no sector agrícola podem ser classificadas em cíclicas e contínuas. Dizem-se contínuas aquelas actividades que têm um padrão de repetição das suas operações num período de repetição sensivelmente mais curto que o de um exercício de gestão. As cíclicas são aquelas cujo seu período de repetição se assemelha ao do exercício. Exemplos típicos de actividades cíclicas são as culturas anuais e perenes, enquanto que a actividade pecuária de bovinos para aproveitamento leiteiro é tipicamente contínua.

Estes conceitos têm particular relevância para a escolha do intervalo de controlo. As actividades contínuas beneficiam da análise dos desvios por intervalo, quer estes sejam maiores ou menores, pois a análise de um desvio em determinado intervalo, por exemplo o mês, pode servir para implementar mudanças para o mês seguinte, já que as operações em causa se vão repetir.

Nas actividades cíclicas a análise dos desvios num determinado intervalo, não permite a implementação de medidas correctivas pois as operações não se vão repetir no intervalo seguinte. Nestes casos é muito mais interessante analisar desvios acumulados até um determinado momento. Mesmo assim esta análise não permite a implementação de acções correctivas claras.

1.1.2 Apuramento de desvios

Igualmente importante é verificar as causas que estão subjacentes e que permitem explicar os desvios. Nos casos de actividades cíclicas em que este apuramento não permite a intervenção directa na implementação do planeamento, este apuramento é importante não apenas como elemento explicativo, mas sobretudo como elemento de orientação em próximos exercícios.

É possível, em teoria, encontrar diversas causas para os desvios:

- **Volume**: manifesta-se pelo desvio de quantidades de factores aplicados ou produzidos; Ex.: quantidade de produto obtido, quantidade de consumível aplicado ou eficiência da

utilização de uma máquina.

- **Preço**: manifesta-se pelo desvio do preço dos factores aplicados ou produzidos; Ex.: preço dos produtos obtidos, preço dos consumíveis aplicados ou variação da taxa de câmbio em caso de compras ou vendas em moeda estrangeira.

Deve aqui chamar-se a atenção para o facto de algumas destas "causas" serem externas (e portanto de difícil controlo e correcção por parte da gestão da empresa), enquanto que outras são claramente internas, e portanto mais susceptíveis de serem ultrapassadas em exercícios futuros.

1.1.3 Orçamento Ajustado

ABC Orçamento ajustado

Só é possível decompor os desvios face ao orçamento nos efeitos que o compõem recorrendo ao **orçamento ajustado.**

Para elaborar o orçamento ajustado temos que utilizar os preços do orçamento inicial multiplicados pelas quantidades efectivamente gastas ou produzidas na realidade.

Nesta análise, o desvio total (dado pela diferença entre o Valor Real e o Valor Orçamentado), pode decompor-se em dois:

- Desvio de Orçamento - dado pela diferença entre o Valor Orçamentado e o Valor do Orçamento Ajustado;
- Desvio de Volume - dado pela diferença entre o Orçamento Ajustado e o Orçamento inicial.

A quantificação destes desvios pressupõe a definição dos Orçamentos Ajustados, isto é, Orçamentos que se reportam a volumes (de produção e de consumos) reais.

? Verifique se sabe 1.6

Ex:

Cálculo de Orçamento Ajustado

Tomemos o exemplo de uma secção Milho Grão, com a seguinte informação:

	Real	Orçamentado
Volume	68.940 Kg	60.000 Kg
Custos Variáveis	2.705,00 Euros	2.993,00 Euros
Custos Fixos Específicos	1.300,00 Euros	1.200,00 Euros
Custos Totais	4.005,00 Euros	4.193,00 Euros

O Orçamento Ajustado desta secção, com base na informação disponível será então o seguinte:

Custos Variáveis

(2.993,00 Euros / 60.000 Kg) x 68.940,00 euros = 3.438,96 Euros

Custos Fixos

1.200,00 euros

Custos Totais

3.438,96 + 1.200,00 = 4.638,96 Euros

Para os custos variáveis (que são proporcionais ao volume), o orçamento ajustado é de 3.438,96 Euros - é o custo orçamentado uma vez que a actividade real foi corrigida de 60.000 kg para 68.940 kg. Os Custos Fixos mantém-se no orçamento ajustado, pois não é suposto variarem com a produção.

Retomemos a análise dos desvios acima identificados:

- o **desvio de orçamento** (ou desvio de preços) deve-se ao facto de os preços praticados não coincidirem, com os preços orçamentados;
- o **desvio de volume** (ou desvio de quantidades) deve-se ao facto de o volume real ser diferente do volume que consta do orçamento.

Ex: Decomposição do Desvio ao Orçamento

Retomando o exemplo anterior, iremos agora procurar decompor o Desvio Total verificado no Orçamento nas duas componentes Volume e Preço.

Para tal resume-se no quadro seguinte a informação necessária:

	Real	Orçamentado	Orç. Ajustado
Volume	68.940 kg	60.000 kg	---
Custos Variáveis	2.705,00 Euros	2.993,00 Euros	3.438,96 Euros
Custos Fixos Específicos	1.300,00 Euros	1.200,00 Euros	1.200,00 Euros
Custos Totais	4.005,00 Euros	4.193,00 Euros	4.638,96 Euros

De acordo com o que foi dito, os desvios serão os seguintes:

Desvio Total = Real - Orçamento = 4.005,00- 4.193,00 = *-188,00 Euros (-4,7%)*

Desvio de Orçamento = Real - Orç. Ajustado = 4.005,00 - 4.638,96 = *-633,96 Euros (-15,8%)*

Desvio de Volume = Orç. Ajustado - Orçamento = 4.638,96 - 4193,00 = *+445,96 Euros (+9,6%)*

Como se pode concluir, o Desvio Total favorável de 188 Euros resulta essencialmente de um desvio favorável relativo aos preços de aquisição dos factores de produção (que no cômputo geral permitiu reduzir custos em 633,96 Euros), e de um desvio desfavorável nos volumes consumido de factores, que originou um acréscimo de custo de 445,96 Euros.

1.1.4 Os mapas para apuramento de desvios

Tal como os mapas do Orçamento, também os mapas para controlo da sua execução e medição dos respectivos desvios deverão ser construídos tendo em conta a realidade concreta da empresa.

? Verifique se sabe 1.7

É muito importante que os mapas a utilizar permitam, de forma simples e clara, atingir os objectivos a que se propõem: quantificar e ajudar a explicar os desvios que se verificam face à situação planeada.

Desta forma, convirá assentar nos dois princípios seguintes:

- os mapas de apuramento dos *outputs* da Contabilidade de Gestão devem ter uma estrutura tão idêntica quanto possível aos mapas do Orçamento;
- os mapas devem, na sua concepção, prever a possibilidade de calcular os valores correspondentes ao Orçamento Ajustado ou, pelo menos, fornecer a informação necessária para tal (nomeadamente os níveis das diversas actividades necessários para o ajustamento do Orçamento).

? Exercício 1.1

? Exercício 1.2

? Exercício 1.3

Este segundo princípio só se aplica nos casos onde é necessário proceder a Orçamentos Ajustados, ou seja, sempre que o sistema contabilístico não registe coeficientes técnicos.

A título exemplificativo, apresenta-se a seguinte estrutura para um mapa de controlo e apuramento de desvios, que será alimentado a partir dos mapas de Orçamento e dos

Mapas da Contabilidade de Gestão:

Figura 1.2. - Mapa de controlo e apuramento de desvios

Rubrica	Orçamento (1)	Real (2)	Orçamento Ajustado (3)	Desvio Total (4)=(1)-(2)	Desvio de Orçamento (5)=(1)-(3)	Desvio de Volume (6) =(3)-(2)

1.1.5 Correcções ao Orçamento

Enquanto instrumento de planeamento, o Orçamento não deve ser encarado de forma rígida. Uma das suas vantagens consiste exactamente na possibilidade de em determinados momentos, ao longo do exercício, ser possível introduzir correcções ao Orçamento, originando-se assim a versão 1, 2, etc.. do mesmo orçamento. Esta correcção pode ter um alcance bastante global sobre o Orçamento (afectando diversos mapas), ou bastante mais localizada (por exemplo, afectando apenas os mapas de tesouraria e financeiro).

A necessidade de corrigir o orçamento e os momentos em que tal deverá ocorrer, são normalmente motivados por duas ordens de razões:

- a alteração sensível de algum dado exógeno à empresa - é uma situação bastante comum em empresas agrícolas, e que pode ser exemplificada com a chegada da informação actualizada de determinados valores de ajudas ou subsídios, já em pleno exercício (por exemplo a obtenção de um subsídio ao Investimento, aprovado já com o Orçamento em execução);
- a ocorrência de um desvio significativo, motivado por factores internos ou externos - nas empresas agrícolas esta situação poderá ser exemplificada com a necessidade de, por razões climatéricas, ser necessário substituir uma determinada actividade por outra (casos de restrições à utilização da água que obriguem a reduzir a área regada).

Não se deve proceder a actualizações cada vez que se observam desvios, uma vez que o custo associado a estas correcções é normalmente significativo. Como em muitas outras questões, deverá ser o bom senso a ditar a necessidade ou não de proceder à revisão do Orçamento.

Exercício 1.4

1.2 Controlo multi-dimensional

Pelo facto da sua utilização não sugerir medidas correctivas tanto ao nível operacional como ao nível estratégico, o Controlo Orçamental é uma ferramenta que apresenta muitas limitações. Para este tipo de controlo temos que procurar outras ferramentas.

No âmbito do controlo operacional é importante encontrar instrumentos que indiquem ao gestor quando é que a implementação do plano não está a correr de acordo com o planeado e ao mesmo tempo sugiram medidas de correcção. Em relação aos objectivos estratégicos é possível aplicar exactamente os mesmo princípios - precisamos encontrar instrumentos que indiquem se o caminho que se traçou está a ser seguido e sugerir, se for caso disso, medidas de correcção.

Queremos apresentar dois tipos de instrumentos, ou métodos que podem e devem estar interligados entre si e que permitem tanto o controlo operacional como o estratégico:

- Painel de Controlo Multi-dimensional;
- Sistema de Incentivos.

Painel de controlo multi-dimensional

Sistema de incentivos

1.2.1 Painel de Controlo Multi-dimensional

Com o objectivo de controlar a implementação de determinado plano, tanto ao nível operacional como ao nível estratégico, vamos referir-nos a um instrumento chamado Painel de Controlo Multi-dimensional.

A ideia por detrás deste método é a escolha de um conjunto de Indicadores de Performance que espelhem as principais linhas estratégicas da empresa, assim como os principais pontos de estrangulamento ou de risco.

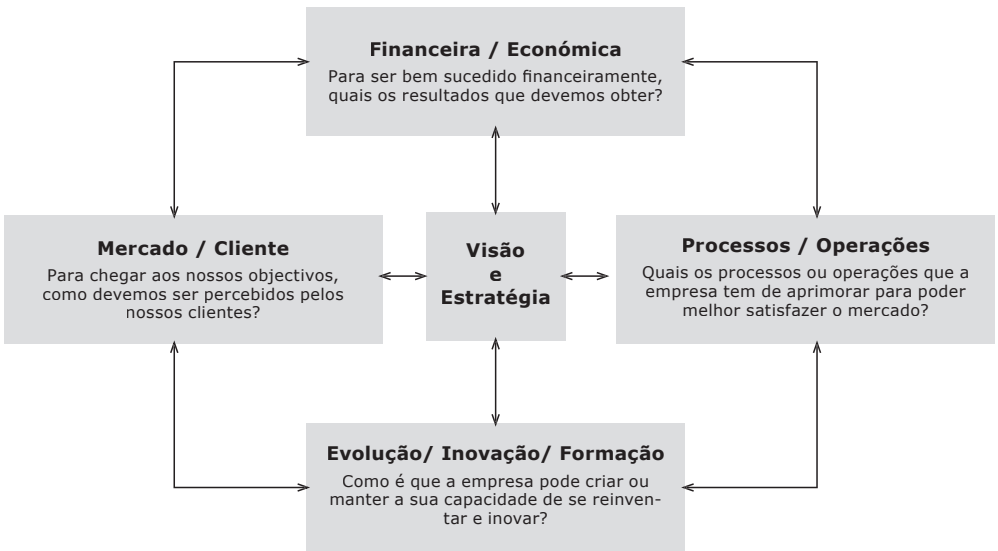
Risco

A escolha destes indicadores deve reflectir o conhecimento profundo que o gestor tem, ou devia ter, do negócio. Deve ter em atenção quatro perspectivas diferentes, mas complementares:

- Financeira / Económica - esta é a perspectiva que mais comummente se encontra, mas não deixa por isso de ser menos importante. Quais os resultados das minhas actividades? Qual o retorno dos meus investimentos? Estes são apenas alguns exemplos que ilustram a sua relevância.
- Mercado / Cliente - mesmo no sector agrícola a ligação das empresas produtivas ao mercado está a aumentar. Esta perspectiva procura tornar evidente qual é o posicionamento da empresa no mercado. Como é que o cliente vê a empresa? Ou qual é a importância de cada segmento de mercado? Quem são os meus distribuidores ou intermediários que representam mais negócio para a empresa?
- Produção - Processos / Operações - esta perspectiva focaliza-se nos pontos da cadeia produtiva que acrescentam valor de mercado ou que permitem diminuição de custos. É necessário conhecer quais as operações de elevado risco e quais os pontos de estrangulamento.
- Evolução / Inovação / Formação - esta perspectiva é sem dúvida a de menor tradição no sector agrícola. A empresa agrícola é uma organização que precisa de estar em constante evolução, os seus trabalhadores precisam de se informar e de se formar (duma forma continua). Como é que a nossa empresa se pode manter ou criar a sua capacidade de se reinventar e inovar?

Verifique se sabe 1.8

Figura 1.3. -Painel de controlo multidimensional


Financeira / Económica
Para ser bem sucedido financeiramente, quais os resultados que devemos obter?
Mercado / Cliente
Para chegar aos nossos objectivos, como devemos ser percebidos pelos nossos clientes?
Visão e Estratégia
Processos / Operações
Quais os processos ou operações que a empresa tem de aprimorar para poder melhor satisfazer o mercado?
Evolução/ Inovação/ Formação
Como é que a empresa pode criar ou manter a sua capacidade de se reinventar e inovar?

Exercício 1.5

Ex: Painel de controlo multidimensional

A definição de um conjunto de indicadores para cada uma das áreas do painel de controlo multidimensional para uma típica empresa agrícola pode parecer complexa. Na realidade requer apenas elevado conhecimento da empresa e dos négocios. Para tentar ilustrar esta realidade apresenta-se em seguida um exemplo resumido de tal painel de controlo.

Objectivo	Indicadores	Metas	Iniciativas
Perspectiva Económica - Financeira			
Diminuir encargos financeiros	Valor juros pagos	1000 Eur / ano	Renegociar taxas do crédito campanha
Reduzir custos escritório	Custos escritório / custos totais	10%	Pesquisa fornecedores e plano preços de telecomunicações
Perspectiva Cliente			
Reforçar imagem de qualidade das nossas uvas junto da cooperativa	Grau Álcool Estado Sanitário das uvas	13º Muito Bom - completa ausência de cachos podres	Controlo absoluto do sistema de rega Controlo de Maturação Vindima em caixas
Transmitir segurança dos alimentos produzidos	Grau de rastreabilidade	Determinar a origem até à parcela de todos os lotes de produtos	Introduzir sistema de rastreabilidade
Perspectiva Processo produtivo			
Aumentar rendimento vindima	Kg uva / dia / mulher	600 Kg uva / dia / mulher	- Tractor c/ reboque na entre-linha - usar transportadores para caixas
Diminuir mortalidade sobreiros	Nº árvores mortas	10 árvores	- Vacina - eliminar gradagens no montado. Usar corta-mato
Perspectiva Aprendizagem / Inovação			
Aumentar competências dos funcionários	Nº Dias em congressos da especialidade	5 dias / ano / funcionário	Organizar inscrição no congresso X e Y
Alargar horizontes	Nº feiras visitadas	2 feiras visitas	Promover ida às feiras

Para cada uma destas perspectivas é necessário definir um pequeno conjunto de Objectivos, Indicadores de Performance, Metas e Iniciativas. Muitas vezes fala-se em 4 conjuntos para cada uma das perspectivas, o que no final representa um conjunto de 16 instrumentos de controlo, que no seu todo permitem alinhar os objectivos operacionais com os estratégicos.

? Verifique se sabe 1.9

- Objectivos - Quer sejam estratégicos ou operacionais, para qualquer que seja a perspectiva em causa, é necessário definir directrizes que funcionem como motor de desenvolvimento da empresa;
- Indicadores de Performance - Quais é que são os indicadores que melhor medem o

cumprimento de cada um dos objectivos;

- Metas - Valores concretos, ou intervalos de valores, que se pretende atingir em cada um dos indicadores. Não esquecer que é necessário definir um determinado horizonte temporal;
- Iniciativas – Como vamos conseguir chegar a esta Meta? Quais as medidas que vamos implementar para o conseguir.

Indicadores de performance

Metas

Iniciativas

1.2.2 Sistema de Incentivos

Uma vez que as empresas são compostas por pessoas e essas pessoas são responsáveis por um dos principais factores de produção - o Trabalho, uma das dimensões mais importante da gestão é a Gestão dos Recursos Humanos. Nas explorações agrícolas não só não é usual usar esta designação, como muitas vezes esta dimensão é praticamente desprezada.

Em casos de explorações de pequena dimensão, com poucos trabalhadores e, por vezes familiares, a dimensão social dos relacionamentos ultrapassa a necessidade de explicitar ferramentas de gestão de recursos humanos. Isto é, as relações sociais e humanas são tão próximas, profundas e transversais que só por si são garantia de um bom ambiente social de trabalho - com os consequentes bons resultados ao nível da tomada de decisões que envolvem os recursos humanos.

A questão dos recursos humanos tem de ser analisada por duas vertentes - a da gestão das espectativas dos trabalhadores e a da gestão dos objectivos.

Não é importante ser exaustivo na descrição das expectativas, o importante é que o empresário agrícola se habitue a incorporar esta perspectiva nas suas decisões. Por exemplo ao contratar alguém para uma determinada função, tentar encontrar uma pessoa cujas expectativas se possam ajustar a essa posição.

Empresário

Como já foi referido no decorrer deste curso, a definição de objectivos é uma peça de capital importância para a gestão. Para que os objectivos possam ser prosseguidos é fundamental que os trabalhadores estejam em sintonia com esses objectivos. A comunicação dos objectivos é importante mas não é suficiente, é muitas vezes necessário implementar sistemas que funcionem como um incentivo para cada trabalhador - Sistemas de Incentivos.

Baseados nos objectivos estratégicos e operacionais e no plano anual da empresa devem ser elaborados um conjunto de indicadores de performance que possam medir o grau de cumprimento dos referidos objectivos. Ao fazer a análise dos resultados de cada trabalhador estamos a fazer avaliação de desempenho que é a base de qualquer sistema de incentivos.

A avaliação de desempenho deve ser acompanhada por alguma forma de incentivo, que são usualmente designados por prémios, e que devem preferencialmente ser definidos com base nos resultados líquidos da empresa. Este tipo de prática não é usual nas empresas agrícolas, mas numa fase do desenvolvimento do sector em que se começa a dar maior ênfase ao desenvolvimento tecnológico e, consequentemente, ao nível de formação dos recursos humanos, este tipo de ferramentas poderá vir a ser de grande utilidade para atrair e fixar os melhores recursos para as empresas.

Ao se apoiar nos objectivos da empresa de forma a fazer centrar a actuação dos trabalhadores nesses mesmos objectivos a similitude desta ferramenta com o Painel de Controlo Multi-dimensional é notória. Alguns dos indicadores de performance podem ser inclusive partilhados pelos dois sistemas.

Esta ferramenta juntamente com a política salarial e de carreiras são peças fundamentais para estabelecer um sentido de justiça entre os trabalhadores - uma das grandes expectativas dos trabalhadores.

Verifique se sabe 1.10

Verifique se sabe

1.1 Escolha na lista em baixo quais os 2 tipos de objectivos que devem ser definidos em qualquer tipo de empresa

- ❑ a) FINAIS
- ❑ b) OPERACIONAIS
- ❑ c) DE AVALIAÇÃO
- ❑ d) ESTRATÉGICOS
- ❑ e) DE INVESTIMENTO
- ❑ f) TRANSITÓRIOS

1.2 Escolha na lista em baixo quais as 3 fases do ciclo da gestão

- ❑ a) ALERTAR
- ❑ b) IMPLEMENTAR
- ❑ c) CONTROLAR
- ❑ d) COMPARAR
- ❑ e) DEFINIR
- ❑ f) PLANEAR

1.3 Faça a correspondência entre os termos da coluna da esquerda e da direita

Plano Oficial de Contas -	
Controlo -	- Contabilidade Fiscal
Actividade -	
Demonstração de Resultados -	
Informação de campo -	- Contabilidade de Gestão
Balanço e Balancete -	

1.4 Faça a correspondência entre os termos das 3 colunas

Orçamento Provisional -	- Conta -	- Planeamento
Orçamento Real -	- Orçamento -	- Controlo

1.5 Assinale qual das seguintes frases é verdadeira:

- ❑ a) O controlo orçamental apresenta limitações para actividades que não sejam contínuas;
- ❑ b) O controlo orçamental não é ideal a induzir acções de correcção na implementação;
- ❑ c) O controlo orçamental deve ser feito em intervalos definidos em sintonia com os orçamentos de planeamento ou calculado com base em valores acumulados;
- ❑ d) todas as anteriores são verdadeiras.

1.6 Assinale qual das seguintes frases é verdadeira:

- ❑ a) os orçamentos ajustados são a única forma de se calcular os desvios de preço;
- ❑ b) os orçamentos ajustados devem ser sempre elaborados;
- ❑ c) os orçamentos ajustados são ferramentas centrais do controlo orçamental;
- ❑ d) nenhuma das anteriores é verdadeira.

1.7 Assinale qual das seguintes frases é verdadeira:

- ❑ a) os desvios calculados para controlo orçamental podem ser de volume;
- ❑ b) os desvios calculados para controlo orçamental podem ser totais;
- ❑ c) os desvios calculados para controlo orçamental podem ser em preço;
- ❑ d) todas as anteriores são verdadeiras.

1.8 Assinale qual das seguintes frases é verdadeira:

- ❑ a) o painel de controlo multi-dimensional define-se torno de 16 objectivos estratégicos;
- ❑ b) o painel de controlo multi-dimensional é a única ferramenta de controlo operacional;
- ❑ c) o painel de controlo multi-dimensional serve para dar ferramentas de controlo do processo de produção;
- ❑ d) nenhuma das anteriores é verdadeira.

1.9 Na lista que se segue escolha as perspectivas que devemos ter em atenção ao escolher os objectivos do painel de controlo multi-dimensional.

- ❑ a) Mercado / Cliente
- ❑ b) Indicadores de Performance
- ❑ c) Implementação
- ❑ d) Financeira / Económica
- ❑ e) Planeamento
- ❑ f) Produção: Processos / Operações
- ❑ g) Contabilidade Analítica
- ❑ h) Recursos Humanos
- ❑ i) Evolução / Inovação / Formação

1.10 Assinale qual das seguintes frases é verdadeira:

- ❑ a) o objectivo do sistema de incentivos é controlar os trabalhadores;
- ❑ b) o objectivo do sistema de incentivos é calcular a forma de distribuição de prémios;
- ❑ c) o objectivo do sistema de incentivos é centrar a actuação dos trabalhadores com os objectivos da empresa;
- ❑ d) todas as anteriores são verdadeiras.

RESPOSTAS CORRECTAS:

1.1 b), d)

1.2 b), c), f)

1.3 Plano Oficial de Contas – Contabilidade Fiscal; Controlo – Contabilidade de Gestão; Actividade – Contabilidade de Gestão; Demonstração de resultados – Contabilidade Fiscal; Informação de campo – Contabilidade de Gestão; Balanço e balancete – Contabilidade Fiscal

1.4 Orçamento previsional - Orçamento - Planeamento; Orçamento real - Conta - Controlo

1.5 d)

1.6 d)

1.7 d)

1.8 d)

1.9 a), d), i)

1.10 c)

UNIDADE 1 FERRAMENTAS DE CONTROLO DE GESTÃO

UNIDADE 2 MÉTODOS CONTABILÍSTICOS

UNIDADE 3 ALGUMAS TÉCNICAS CONTABILÍSTICAS

UNIDADE 4 CONCEPÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTABILIDADE DE GESTÃO

Duração e Organização

Unidade com duração de 8 horas (3 horas teóricas e 5 horas de práticas simuladas).

Objectivos da unidade

Pretende-se que no final desta Unidade os formandos sejam capazes de:

- definir o conceito de método contabilístico, discriminando os seus conteúdos;
- distinguir as características e implicações inerentes à escolha de cada um dos diferentes métodos contabilísticos;
- formular as questões a ponderar no momento da escolha do método contabilístico a utilizar;
- aplicar a casos concretos cada um dos métodos contabilísticos existentes.

Sumário

2. Métodos contabilísticos

2.1. Método tradicional

2.2. Método das secções

2.2.1. Definição das secções homogéneas

2.2.2. Apuramento dos custos pelo método das secções

2.3. Método das operações - (Activity Based Costing – ABC)

2.3.1. Etapas na aplicação do ABC

2.3.2. Principais características do ABC

2.3.3. Vantagens da utilização do ABC

2.4. A escolha do método contabilístico

2. Métodos contabilísticos

A definição de um sistema contabilístico tem que ter em atenção qual é o objectivo fundamental em causa. Se o objectivo for o apuramento fiscal então o sistema contabilístico tem de se basear no Plano Oficial de Contas (POC) e as opções estão de alguma forma restringidas. Se o objectivo é apoio à gestão não devemos seguir o mesmo sistema pois é nossa experiência que não é possível servir a estes dois objectivos em simultâneo.

Entende-se por Método Contabilístico, no âmbito deste documento, o conjunto de procedimentos adoptados ao nível da empresa, com o objectivo de fazer o apuramento real, na empresa em determinado exercício, dos custos, proveitos e resultados, que possam ter maior utilidade para a tomada de decisões de gestão. Estamos aqui a restringirmo-nos ao âmbito do controlo de gestão.

Os sistemas contabilísticos de apoio à gestão são muitas vezes conhecidos por analíticos uma vez que são definidos de forma a permitirem conhecer, e diferenciar as diferentes "áreas" da empresa. A forma como essas chamadas "áreas" são definidas é uma das principais questões dos sistemas contabilísticos de gestão. É usual definir que cada produto é um desses centros de análise, mas é cada vez mais usual utilizar actividades, independentemente de darem origem a um ou mais produtos. Quando se usa o produto procura-se mais analisar os custos de produção de cada um, quando se usam actividades procura-se conhecer as margens (resultados) de cada uma. O "objecto" central dos custos deixam de ser os produtos para serem as actividades, ficando bem claro que as actividades consomem recursos (que geram custos) e os produtos são "apenas" o resultado das actividades. Desta forma, resulta como secundária a atribuição dos custos aos produtos, tal acontecendo apenas por necessidade e não por "justiça". Quando os custos são atribuídos directamente aos produtos, o gestor é alertado apenas para as consequências (custo dos produtos mais elevado do que o previsto, por exemplo) e não para as causas desses custos (as actividades e o modo como se desenvolvem).

Estas duas opções não são completamente estanques, existe a possibilidade de se encontrarem soluções intermédias entre estas duas situações.

2.1 Método Tradicional

ABC Método tradicional

Este método, é pela sua simplicidade de aplicação muito utilizado pela generalidade das empresas, fora ou dentro do sector agrícola. Aqueles que estão familiarizados com o POC e conhecem a sua Classe 9 (Classe de contas com objectivos analíticos), vão encontrar na descrição deste método a génese central da prática que aí se realiza.

Este método pode ser aplicado em valores, ou seja não exigindo a recolha de informação de campo (podemos dizer antes de produção para podermos ser mais abrangentes). Nalguns casos pode ser vantajoso, mas não deixa de ter sempre limitações: possivelmente origina imputações incorrectas e nunca permite uma análise técnica da função de produção.

ABC Função de produção

Sinteticamente, no método tradicional, a regra geral é a classificação dos custos como **directos** e **indirectos**. Os directos são aqueles que são específicos de determinado produto ou actividade, os indirectos são agrupados numa conta genérica e no final do exercício imputados a cada centro de análise com um qualquer critério de imputação.

? Verifique se sabe 2.1

Os custos variáveis são na sua generalidade facilmente classificados como directos, o grande problema está relacionado com os custos fixos. Nas empresas agrícolas que tenham um aparelho produtivo muito reduzido (que se baseiem muito na contratação de prestadores de serviços, por exemplo) este sistema pode dar ao gestor uma capacidade de análise bastante interessante. Já nos, mais habituais, casos de explorações agrícolas com pesos estruturais maiores este tipo de método pode ser muito perigoso, principalmente em análises de longo prazo, visto que para o curto prazo as decisões baseiam-se, fundamentalmente, nos custos variáveis.

? Verifique se sabe 2.2

? Verifique se sabe 2.3

? Verifique se sabe 2.4

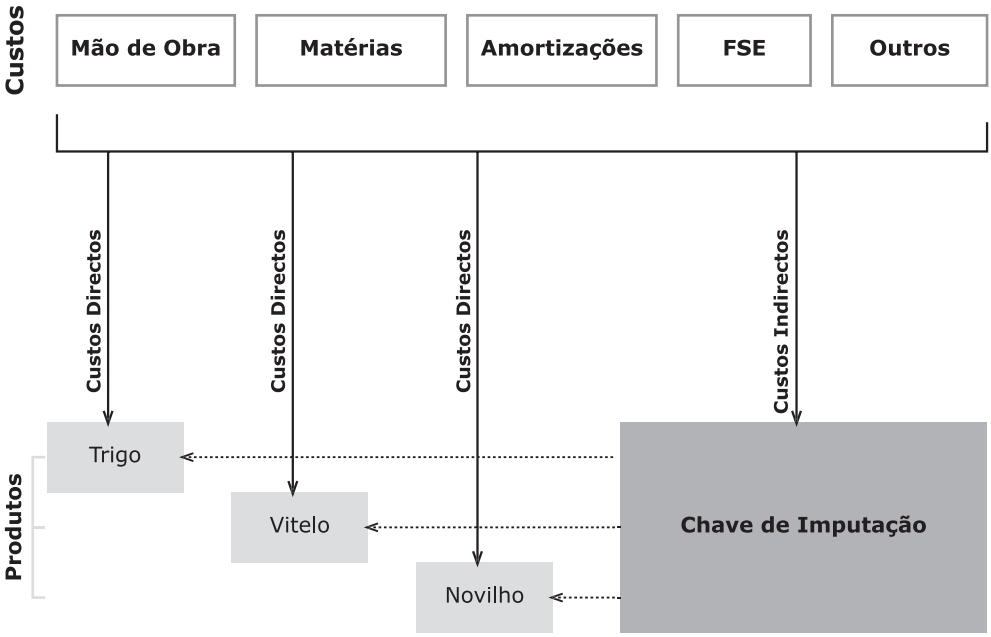
Os custos indirectos podem ser distribuídos pelos centros de análise com base em diferentes critérios (ou chaves de imputação):

ABC Custos indirectos

- Quantidade de produto;
- Valor do produto facturado;
- Valor do produto produzido.

Nenhum deles pode ser muito correcto uma vez que ao ser usado, está a ser aplicado para um conjunto heterogéneo de custos de diferentes naturezas, importâncias e origens.

Figura 2.1 - Distribuição de Custos pelo Método Tradicional



Verifique se sabe 2.5

Verifique se sabe 2.6

Chaves de imputação

Considere uma exploração agrícola que em determinado ano agrícola produz três culturas – Batata, Milho e Tomate. Ao utilizar o método contabilístico tradicional é apurado o valor de 8.877,00 Euros em custos indirectos, isto é, custos que não estão relacionados directamente com nenhuma das culturas. Este valor pode ser atribuído às culturas se for utilizado um critério de repartição ou chave de imputação.

A escolha da chave de imputação é uma decisão arbitrária do gestor da empresa que conduz, como se pode verificar pelas tabelas seguintes, a resultados de cada cultura completamente díspares. O valor a imputar em cada critério é obtido pela multiplicação do valor total de custos indirectos pelo quociente entre o valor do critério para a cultura e o total do mesmo critério.

	Área (ha)	Chave de Imputação	Custos indirectos a imputar
Batata	2,5	14,29%	1.268,14 €
Milho	7,7	44,00%	3.905,88 €
Tomate	7,3	41,71%	3.702,98 €

	Quantidade produzida (T)	Chave de Imputação	Custos indirectos a imputar
Batata	62,5	8,10%	719,09 €
Milho	88,55	11,48%	1.018,80 €
Tomate	620,5	80,42%	7.139,11 €

	Custos Variáveis (Euros)	Chave de Imputação	Custos indirectos a imputar
Batata	6.517,50 €	16,22%	1.440,07 €
Milho	8.108,10 €	20,18%	1.791,53 €
Tomate	25.550,00 €	63,60%	5.645,40 €

2.2 Método das secções

Método das secções
Centro de análise
Centro de responsabilidade
Centro de custo
Centro de resultado
Centro de investimento

Como já foi referido anteriormente ao longo deste curso, conhecendo as diferentes áreas que estão na esfera de decisão do gestor, podem se definir os diferentes **Centros de Análise** que interessa individualizar. Cada uma das parcelas de custo pode ser afectada a um determinado centro de análise o mesmo acontecendo com os proveitos. Estes centros de análise são muitas vezes designados por **Centros de Responsabilidade** e dividem-se em três:

- centros de custo;
- centros de resultados;
- centros de investimento.

No método tradicional apenas a conta dos custos indirectos é um centro de custo e cada um dos produtos é um centro de resultado. Existem, no entanto, outros métodos contabilísticos que para fazerem uma melhor imputação dos custos fixos (ou dos não directos em geral) utilizam em maior extensão o conceito de centro de custo. Simplificando, os centros de custo não correspondem a mais do que um ponto de afectação de custos que serve para fazer reflexão desses custos a um outro centro de responsabilidade. Ao fazer uso de um maior número de centros de custo estamos a procurar fazer uma imputação mais correcta dos custos pelos diversos centros de resultados.

O Método das Secções define esses centros de custo com base em elementos estruturais da empresa. Estes centros de custo (que se designam Secções), permitem um mais fácil controlo e imputação dos diversos custos. Dois motivos principais tornam útil esta repartição:

- é indispensável a determinação dos custos ocasionados pelo funcionamento das diversas partes da empresa, para que os respectivos responsáveis possam tomar as melhores decisões de gestão;
- é ainda necessária para que os custos dos produtos possam ser determinados com maior precisão, uma vez que determinados custos são apenas imputáveis a certos produtos; esta necessidade expressa-se na possibilidade que assim existe de utilizar diferentes bases de imputação (as mais adequadas para cada caso), o que não aconteceria caso todos os custos estivessem associados num mesmo centro de custos.

Existem autores que defendem que apenas os **custos de funcionamento** devam ser tidos em conta neste método. Segundo esses autores, todos os outros custos (aprovisionamento, produção, distribuição, administrativos e financeiros) deverão ir directamente aos centros de resultados. Em nosso entender, no entanto, é útil que **todos os custos** sejam registados nos respectivos centros de custo (isto é, nas secções), independentemente da sua natureza.

2.2.1 Definição das secções homogéneas

A aplicação do método das secções inicia-se pela definição das secções a considerar. De acordo com Pereira e Franco (1994), para cada empresa deve ser definido o número de **secções homogéneas** (centros de custo) segundo os seguintes princípios:

- responsabilização - o centro de custo deve coincidir com um centro de responsabilidade, ou fazer parte deste;

- homogeneidade de funções - os custos agrupados numa secção devem respeitar as funções ou actividades idênticas;
- existência de uma unidade de medida - deve ser possível definir uma unidade que permita medir a actividade da secção e, simultaneamente, servir de base de imputação e de controlo de custos.

O bom senso deve imperar na definição do número de secções a considerar: deve ser suficientemente grande para permitir um eficaz apuramento dos custos dos produtos, mas deve ter em conta os "custos" associados ao registo e processamento de informação que tal facto implica. Por outro lado, deve ter-se a noção que determinado tipo de desagregação só será útil se os resultados por ela gerados forem efectivamente aproveitados em termos de gestão.

O que o método das secções nos aconselha é que a estrutura dos centros de custo deverá seguir de perto a matriz da estrutura organizacional da empresa. O que no caso de empresas agrícolas, normalmente com estruturas pouco complexas, é às vezes pouco relevante. Nalgumas empresas é mais interessante seguir-se a estrutura funcional, uma vez que a mesma pessoa desempenha normalmente um conjunto de funções relativamente diverso, mas este tipo de procedimento é mais usual no próximo método que vamos apresentar neste módulo.

Podemos ter, a título de exemplo, as seguintes secções agrupadas por grupos de secções:

- Secções de aprovisionamento

- secção de compras

- secção de armazenamento de matérias primas e subsidiárias

- secção de armazenamento de produtos

- Secções de produção

- secção de oficinas

- secção de parque de máquinas

- secção Produto A

- secção Produto B

- Secções de distribuição

- secção de preparação e embalagem

- secção de vendas

- Secção administrativa

- Escritórios

- Sede

- Secção financeira

Para além desta classificação (cujo interesse é relativo, uma vez que cada empresa deverá definir o número e os agrupamentos de secções da forma que lhe for mais útil), é particularmente relevante (e em especial na actividade das empresas agrícolas) a sua classificação da seguinte forma:

- Secções principais - engloba aquelas que concorrem directamente para o aprovisionamento, produção e vendas; são os casos dos armazéns de factores ou de produtos e das secções directamente produtivas. São centros de resultados e podem ser definidos em torno do conceito de produto ou do conceito de actividade.
- Secções auxiliares - que são aquelas que "fornecem" ou "prestam serviços" às secções principais; um exemplo são as oficinas, ou a(s) secção(s) de parque de máquinas, embora estas se possam constituir como secções principais, caso a prestação de serviços de máquinas para o exterior assuma alguma importância.

- Secções administrativas - onde se incluem normalmente os serviços de contabilidade e administração, são também secções de suporte, mas cujos custos não faz sentido imputar a nenhuma secção em concreto, sendo esse montante deduzido ao resultado global da empresa e não aos resultados individuais dos produtos.

Classificação de secções

A empresa agrícola Casal da Eira, empresa pertencente ao senhor José Santinhos e sua família, desenvolveu a sua actividade no ano de 2004 em torno de três actividades: Milho para grão (20 hectares propriedade da empresa), Tomate para indústria (10 hectares arrendados) e Vinha (5 hectares propriedade da empresa).

Tem dois trabalhadores assalariados permanentes (Sr. António e Sr. Francisco), que permitiram satisfazer a totalidade das necessidades de mão de obra, com excepção da vindima da Vinha, para a qual foi necessário contratar algum pessoal eventual.

Em termos de parque de máquinas, a empresa dispõe apenas de um tractor e algumas alfaias (charrua, grade, etc...). Possui ainda o seguinte equipamento de rega: Gota-a-gota (10 ha) e Pivot (20 ha).

Este exemplo pode ser encontrado em maior detalhe no Módulo de Planeamento da Empresa Agrícola, faltando apenas frisar que o Sr. José Santinho desempenha sozinho as funções directivas e administrativas na exploração, o que lhe custa cerca de 5 horas/dia.

Seguindo o procedimento proposto pelo Método das Secções, é possível identificar um conjunto de secções com as seguintes características:

Secções Principais

Secção de Produção de Milho

Responsabilização - esta secção faz parte, na empresa, do centro de responsabilidade que poderemos designar por Produção, juntamente com as duas secções seguintes; é pois possível definir um responsável directo pelo seu funcionamento (que acumulará com outras responsabilidades, como é frequente na generalidade das empresas agrícolas)

Homogeneidade - tal como é exigido, os custos agrupados nesta secção dizem respeito a um conjunto de funções que concorrem directamente para o mesmo fim: a produção de Milho.

Unidade de medida - a unidade de medida mais óbvia para esta secção será a Tonelada de Milho, uma vez que é a unidade em que será mais correcto medir o *output* da secção.

Secção de Produção de Tomate

Responsabilização - é válido o que foi dito para a secção de Produção de Milho;

Homogeneidade - é válido o que se afirmou para a secção anterior, sendo que o objectivo passou a ser o da produção de Tomate.

Unidade de medida - tal como na situação anterior, a unidade de medida deverá ser, para esta secção, a Tonelada de Tomate.

Secção de Produção Vinha

Responsabilização - é válido o que foi dito para as secções anteriores;

Homogeneidade - mantém-se o que se escreveu para as duas secções anteriormente referidas, sendo que o objectivo passou a ser o da produção de Uva.

Unidade de medida - tal como nas situações anteriores, a unidade de medida deverá ser, para esta secção, a Tonelada de Uva.

Secções Auxiliares

Secção Parque de Máquinas

Responsabilização - podendo a responsabilidade desta secção estar atribuída ao mesmo responsável das 3 secções de produção, é igualmente possível que esta esteja afecta ao Tractorista.

Homogeneidade - nesta secção, a homogeneidade de funções concorre para a possibilidade de prestar, a qualquer outra secção da empresa, serviços de equipamento.Unidade de medida - a unidade de medida mais aconselhável deverá ser a hora máquina, podendo eventualmente (como é proposto na resolução do exercício em causa) considerar-se mais do que um tipo de hora máquina, dependendo do Tractor que preste o serviço.

Secções Administrativas

Secção Administrativa

Esta secção integrará um conjunto de custos que, pela sua própria função, não deverão ser imputados às restantes secções, mantendo-se sempre como Custos dos Períodos. Para além da identificação da responsabilidade do seu funcionamento ao "gestor" e da evidente homogeneidade de tarefas, esta secção não necessita de ter uma unidade de medida, uma vez que os custos nela registados não serão imputados a nenhuma outra secção ou produto.

Custos directos

2.2.2 Apuramento dos custos pelo método das secções

Para efeitos de apuramento dos custos das secções, e sua imputação definitiva às secções principais, o procedimento normalmente adoptado é o seguinte:

- num primeiro momento efectua-se o apuramento dos Custos Directos de cada uma das secções, quer elas sejam principais, auxiliares ou administrativas;
- caso existam Custos Comuns a diversas secções, estes deverão ser imediatamente repartidos (com base num critério de imputação claro) entre elas, e somados aos custos directos anteriormente referidos; em alternativa pode ser criada uma nova secção, que terá esse custo comum como seu custo directo;
- posteriormente, o valor dos Custos contabilizados nas secções auxiliares deverá ser distribuído pelas secções principais, sob a denominação de reembolsos, com base nas unidades de medida anteriormente definidas;
- os custos directos das secções administrativas permanecem a elas afectos, sendo o seu valor deduzido ao resultado final da empresa, não devendo ser nunca considerados custos dos produtos.

Em cada empresa a sua organização contabilística condicionará a forma de apuramento dos custos directos de cada secção bem como dos reembolsos a efectuar entre as diversas secções auxiliares e principais.

Para poder calcular esses reembolsos torna-se necessário:

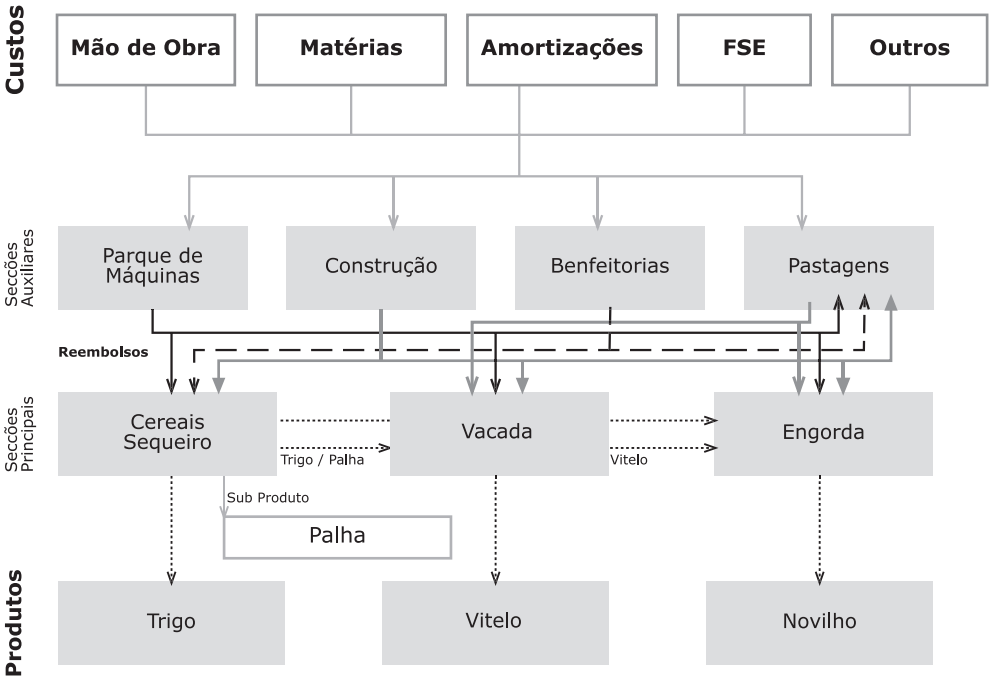
- ter definida a unidade de medida da actividade de cada secção (com base na qual se farão os reembolsos entre secções);
- ter apurados os serviços prestados pelas secções umas às outras (registos de campo).

Verifique se sabe 2.7

Por norma, terão sido as secções auxiliares que prestaram o grosso desses serviços às secções principais. No entanto pode acontecer existirem situações de prestação de serviços entre secções auxiliares (muito comum) ou mesmo de secções principais a

secções auxiliares (pouco comum, mas possível).

Figura 2.2 - Distribuição de custos pelo Método das Secções Homogéneas



2.3 Método das operações ou ABC (*Activity Based Costing*)

O método ABC (*activity based costing* ou, traduzido à letra, "custeio baseado em actividades") é um método contabilístico da esfera da contabilidade analítica nascida no final dos anos 80. Permite determinar quais os custos indirectos a imputar a um produto ou serviço consoante o tipo de operações a que se referem. Como já dissemos no ponto anterior, os sistemas tradicionais de contabilidade analítica repartem proporcionalmente os custos indirectos segundo critérios como a quantidade de produto, o valor do produto ou mesmo a área ocupada por cada centro de análise. Segundo o método ABC os critérios de repartição destes custos diferem consoante o tipo de operação.

Ex: ABC - Activity Based Costing Vs. Método das Operações

Como já foi referido, traduzindo à letra o ABC é "custeio baseado em actividades". O conceito de actividade já é utilizado aqui no âmbito deste curso mas com outro entendimento. O conceito que temos utilizado que melhor se enquadra com o que se pretende aqui é o de Operação, daí termos resolvido chamar-lhe Método das Operações.

Este método usa ferramentas similares ao método das secções, pelo que é muito fácil compreender. A única diferença está na forma como se definem os centros de custo (as chamadas secções no método anterior). Neste método os seus autores, Johnson e Kaplan, propõem-nos que, para a definição dos centros de custo, em vez de nos basearmos em aspectos estruturais da empresa temos de nos basear em aspectos funcionais - as operações. A ideia é tornar a informação disponibilizada pelo sistema contabilístico mais próxima das decisões, mais similar às questões da produção, tornando-se assim numa ferramenta muito mais operacional. Não nos podemos esquecer que o objectivo último de um sistema de contabilidade é fornecer informação que possa servir de apoio às decisões.

2.3.1 Etapas na aplicação do Método das operações (ABC)

Uma primeira questão importante no ABC é a definição de operação, que é entendida como o conjunto de tarefas que, uma vez executadas, permitirão um certo nível de realizações (ou resultados).

Estabelecido este conceito base do método, apresentamos as 7 etapas que se consideram necessárias para que o ABC possa ser aplicado com êxito:

a) identificar todas as operações da empresa;

b) classificá-las em operações primárias (essenciais para o negócio da empresa) e de suporte (que, como o nome indica, servem de suporte às operações primárias), passando cada uma a constituir um Centro de Operação;

c) identificar e quantificar todos os recursos utilizados pela empresa, e proceder à sua afectação entre os Centros de Operação anteriormente definidas;

d) definir as unidades de medida de cada um dos Centros de Operação (exemplo: hora máquina);

e) apurar, para cada Centro de Operação, os custos de cada unidade (exemplo: 25,00 Euros/hora máquina);

f) identificar os produtos (ou serviços) que utilizam cada uma das operações, determinando os respectivos níveis de utilização (exemplo: 5,0 horas máquina/ tonelada de uva);

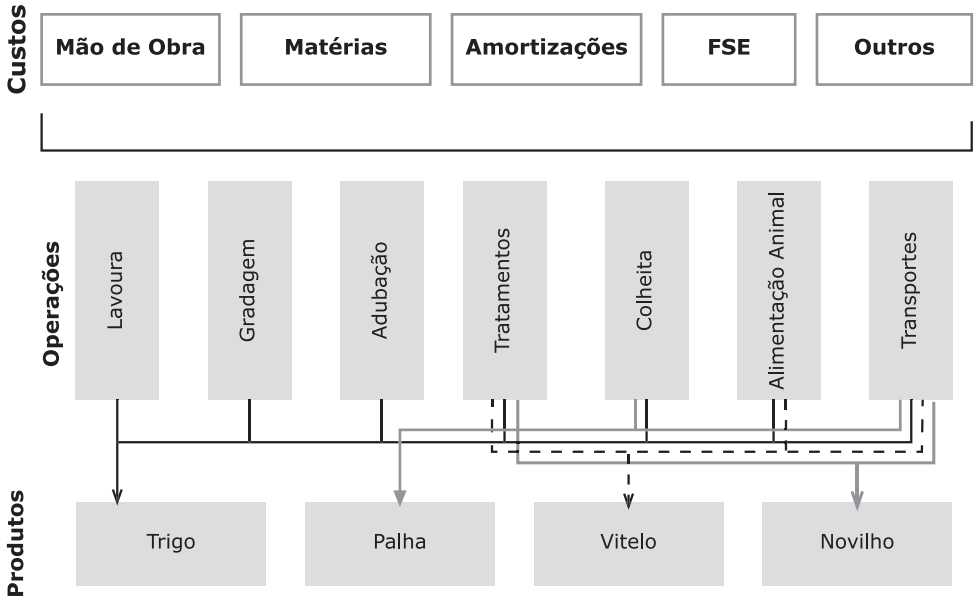
g) "transferir" os custos unitários apurados em cada Centro de Operação para os produtos/serviços gerados pela empresa, com base nos níveis de utilização que cada produto/serviço faz delas.

Repare-se que tal como no método das secções também aqui estamos dependentes de um bom sistema de recolha de informação de campo (ou informação de produção - coeficientes técnicos).

Verifique se sabe 2.8

Verifique se sabe 2.9

Figura 2.3 - Distribuição de custos pelo Método das Operações



2.3.2 Principais características do ABC

Seguindo a exposição de Jordan, H. (2003), tentaremos aqui identificar algumas das principais características deste método, por forma a evidenciar algumas das suas vantagens.

a) Relação com os recursos;

Como já dissemos anteriormente, ao contrário do método tradicional, o ABC parte do princípio de que as actividades consomem os recursos, resultando os produtos destas actividades. Este facto evita a necessidade de "inventar" critérios de imputação dos chamados custos indirectos dos produtos.

b) Informação sobre operações;
O ABC, ao identificar as operações como geradoras de custos, permite obter informação útil ao nível da gestão dessas mesmas operações. Por exemplo, em vez de se apurar um custo de uma secção Administrativa, identificam-se as diversas operações administrativas, e ficam a conhecer-se os custos associados a cada uma delas. Do ponto de vista do responsável pela gestão, é uma informação muito mais útil do que a anterior.

c) Tratamento dos custos indirectos;
Na perspectiva do ABC, a noção de custo indirecto, perde muito do seu peso, dado que os custos passam a ser abordados na óptica das operações e não dos produtos. Quando um determinado recurso é consumido por mais do que uma operação (o que iria gerar uma situação de custo indirecto), há que quantificar os respectivos níveis de utilização, estando cada parte directamente afecta à respectiva operação.

2.3.3 Vantagens da utilização do ABC

A abordagem subjacente ao método do custeio baseado em operações, evidencia dois factores chave para a criação de valor na empresa:

- o valor traduzido pelo mercado final, ou seja, o valor que os clientes estão dispostos a pagar pelos produtos e serviços disponibilizados pelas empresa;
- o custo dos processos, ou seja, o custo associado à forma como são geridas as actividades da empresa, quer aquelas que estão mais directamente relacionadas com os produtos que constituem o negócio (operações primárias) quer com aquelas que servem de suporte às anteriores (operações secundárias).

A aplicação do ABC deverá permitir identificar, de entre o conjunto de actividades desenvolvidas na empresa, aquelas que têm valor acrescentado e aquelas que o não têm.

De igual forma, permite identificar os chamados "geradores de custo", através de análises de causa-efeito que permitem determinar os diversos factores que, em cada actividade, são responsáveis pelo nível de recursos consumidos.

Exercício 2.1

2.4 A escolha do método contabilístico

O método tradicional, sendo aquele que disponibiliza informação menos específica, é igualmente aquele que é menos exigente em termos de recolha e registo de informação. Numa posição intermédia, situa-se o Método das Secções (já com maiores exigências ao nível da recolha e classificação de informação) que, muitas vezes, mais não é do que uma agregação do método ABC. Este último aparece claramente como o método que, fornecendo um "output" mais rico e específico, é igualmente aquele que é mais exigente ao nível da informação de base

A título de exemplo admitamos uma empresa agrícola que desenvolve três actividades - produção de milho, produção de feijão e produção de batata com os respectivos custos directos e um conjunto de custos indirectos originados pelo sector Administrativo e pelo Parque de Máquinas.

Ao optarmos pelo Método Tradicional, os Custos Indirectos seriam imputados aos produtos com base, por exemplo, no Volume de Produção: quanto maior o peso relativo do volume de produção de batata, maior a parcela de custo indirectos que seriam imputados a cada kilograma de batata, e assim sucessivamente.

Se seguirmos o método das Secções, os custos associados a estas três actividades seriam

registados numa secção que designaríamos por Secção de Produção. Por outro lado seriam criadas duas outras secções (Administração e Parque de Máquinas), cujos custos seriam imputados à Produção com base no nível de utilização que delas fosse efectuado.

Ao utilizarmos o método ABC, seria necessário identificar as operações em causa: lavoura, gradagem, sementeira, tratamentos, adubações, colheita, transporte, etc. Cada uma destas operações, daria origem a um Centro de Operação. De igual modo, na Secção Administrativa teriam de ser identificadas as diversas operações desenvolvidas (recolha de informação, elaboração de relatórios, conferência de contas, como exemplos de actividades administrativas). Entre estas operações seriam identificadas as relações de utilização que conduzem à produção de cada produto ou serviço na empresa, ou seja, identificava-se com a maior pormenorização possível a cadeia de valor no interior da empresa, possibilitando uma análise cirúrgica das diversas operações e do valor gerado a partir dos recursos consumidos em cada uma delas.

É pois evidente que a exigência de cada um destes três métodos é bastante diferente, traduzindo-se esta exigência por um maior Custo associado aos processos de contabilidade e controlo de gestão. Como em tudo, o importante é conseguir identificar igualmente qual o Benefício gerado para a empresa com cada uma das opções. Para certas situações menos complexas, a informação que é disponibilizada pelo Método Tradicional é mais do que suficiente para as exigências do gestor, ou para a sua capacidade de tirar partido da informação disponibilizada. Noutros casos (maior complexidade de situações e maior capacidade de gestão) o benefício gerado pela disponibilização de maior quantidade e diversidade de informação compensa os maiores custos do processo contabilístico.

De uma forma geral, é nossa opinião que, para a generalidade das empresas agrícolas, o método das secções gera informação mais do que suficiente para a gestão, sobretudo se tomarmos em linha de conta a elevada exigência de recursos associada ao método ABC. Foi aliás esta a razão que nos fez optar, no módulo anterior, por este método quando abordámos a questão associada à elaboração do Orçamento anual da empresa.

Verifique se sabe

2.1 Assinale qual a opção que completa correctamente a seguinte frase:
A principal preocupação da Contabilidade de Gestão é

- ❑ a) o apuramento do resultado liquido do exercício;
- ❑ b) o apuramento distinto dos custos variáveis e dos custos fixos da empresa;
- ❑ c) a análise de resultados das diferentes actividades de negócio da empresa;
- ❑ d) permitir o controlo dos mapas da Contabilidade Geral.

2.2 Assinale qual das seguintes frases é verdadeira:

- ❑ a) designa-se por Contabilidade Geral o conjunto de mapas constituído por Balanço, Demonstração de Resultados e Mapa de Origem e Aplicação de Fundos;
- ❑ b) designa-se por Contabilidade Geral qualquer conjunto de processos utilizados pela empresa para recolher, classificar e processar informação;
- ❑ c) designa-se por Contabilidade Geral os procedimentos standard definidos pelo POC, utilizados para apurar proveitos e custos globais da empresa;
- ❑ d) todas as anteriores são verdadeiras.

2.3 Faça a correspondência entre a coluna da esquerda e a da direita

Valor acrescentado -	
Custos -	- Óptica de Produto
Causas dos custos -	- Óptica de Actividade
Margem -	

2.4 Assinale qual a opção que completa correctamente a seguinte frase:
A contabilidade analítica pode ter uma de duas ópticas.

- ❑ a) fiscal e de gestão;
- ❑ b) secções e operações;
- ❑ c) produto e actividade;
- ❑ d) nenhuma das anteriores é verdadeira.

2.5 Assinale qual das seguintes frases é verdadeira:

- ❑ a) o método tradicional é ainda utilizado em muitas empresas;
- ❑ b) o método tradicional imputa os custos indirectos com base numa chave de imputação;
- ❑ c) o método tradicional não exige recolha de informação de campo e não permite uma análise técnica da empresa;
- ❑ d) todas as anteriores são verdadeiras.

2.6 Escolha da lista que se segue quais as desvantagens do método contabilístico tradicional:

- ❑ a) não permite uma análise técnica da produção;
- ❑ b) não usa informação de campo;
- ❑ c) é muito difícil seguir uma óptica de valor acrescentado;
- ❑ d) ao aplicar uma chave única a um conjunto heterogéneo de custos a imputação é dificilmente a mais correcta;
- ❑ e) não permite a definição de mais de que um centro de análise.

2.7 Seguindo o método das secções faça a correspondência entre a coluna da esquerda e a da direita

Parque de Máquinas -	
Milho no Pivot A-	- Secções Auxiliares
Vaqueiro -	
Escritório -	- Secções Principais
Engorda -	
Fardos de palha / Enfardar -	- Secções Administrativas
Tractor -	

2.8 Estabeleça a ordem dos passos de implementação do método das operações (ABC), numerando as seguintes frases.

- ❑ a) identificar e quantificar todos os recursos utilizados pela empresa, e proceder à sua afectação entre os Centros de Operação anteriormente definidas;
- ❑ b) apurar, para cada Centro de Operação, os custos de cada unidade (exemplo: 25,00 Euros/hora máquina);
- ❑ c) classificá-las em operações primárias (essenciais para o negócio da empresa) e de suporte (que, como o nome indica, servem de suporte às operações primárias), passando cada uma a constituir um Centro de Operação;
- ❑ d) "transferir" os custos unitários apurados em cada Centro de Operação para os produtos/serviços gerados pela empresa, com base nos níveis de utilização que cada produto/serviço faz delas;
- ❑ e) identificar os produtos (ou serviços) que utilizam cada uma das operações, determinando os respectivos níveis de utilização (exemplo: 5,0 horas máquina/tonelada de uva);
- ❑ f) identificar todas as operações da empresa;
- ❑ g) definir as unidades de medida de cada um dos Centros de Operação (exemplo: hora máquina).

2.9 Seleccione da lista que se segue as opções que poderiam ser consideradas centros de custo no método das operações (ABC)

- ❑ Milho
- ❑ Tractorista
- ❑ Gradagem
- ❑ Vacada
- ❑ Sementeira
- ❑ Engarrafamento
- ❑ Tractor
- ❑ Vinificação
- ❑ Escritório
- ❑ Tratamentos

RESPOSTAS CORRECTAS:

2.1 a), b), c)

2.2 c)

2.3 Valor acrescentado – Óptica de actividade; Custos –Óptica do produto e óptica de actividade; Causas dos custos – Óptica do produto e óptica de actividade; Margem - Óptica de actividade

2.4 c)

2.5 d)

2.6 a), c), d)

2.7 Secções auxiliares – parque de máquinas, tractor, vaqueiro; Secções principais - milho no pivot A, engorda, fardos de palha/enfardar; Secções administrativas – escritório

2.8 f) c) a) g) b) e) d)

2.9 Gradagem, sementeira, engarrafamento, vinificação, tratamentos

UNIDADE 1 FERRAMENTAS DE CONTROLO DE GESTÃO

UNIDADE 2 MÉTODOS CONTABILÍSTICOS

UNIDADE 3 ALGUMAS TÉCNICAS CONTABILÍSTICAS

UNIDADE 4 CONCEPÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTABILIDADE DE GESTÃO

Duração e Organização

Unidade com duração de 8 horas (3 horas teóricas e 5 horas de práticas simuladas).

Objectivos da unidade

Pretende-se que no final desta Unidade os formandos sejam capazes de:

- distinguir as diferenças entre os diversos sistemas de custeio;
- calcular o custo dos produtos, utilizando os diferentes sistemas de custeio;
- seleccionar a forma de proceder ao apuramento do custo das produções conjuntas;
- distinguir as diferenças e utilizar qualquer um dos diversos sistemas valorimétricos;
- efectuar o correcto lançamento de reservas para riscos;
- identificar as diferentes formas de efectuar o tratamento dos custos não específicos.

Sumário

3. Algumas Técnicas Contabilísticas
   - 3.1 Sistemas de Custeio Reais
   - 3.2 Sistemas de Custeio Teóricos
   - 3.3 Sistemas Valorimétricos
   - 3.4 Produções Conjuntas
   - 3.5 Variação de Existências
   - 3.6 Reserva para Riscos
   - 3.7 Os custos não específicos

3. Algumas Técnicas Contabilísticas

Por Sistema de Custeio entende-se o conjunto de procedimentos que determinam a forma como é efectuado o apuramentos dos preços unitários dos centros de custo ou preços de transferência.

É uma matéria importante uma vez que, devido à diversidade da natureza dos custos existentes no âmbito do processo produtivo (fixos e variáveis, específicos e não específicos, ...) consoante se utiliza, uma ou outra forma de imputação de Custos Fixos, assim se obtém um custo de produção diferente.

Os sistemas de custeio dividem-se em dois grandes grupos: Reais e Teóricos

ABC Sistema de custeio

3.1 Sistemas de Custeio Reais

Os sistemas de custeio real são procedimentos que calculam os preços de transferência de um centro de custo baseados no seus custos reais. Dividem-se em três tipos diferentes:

- Custeio Total;
- Custeio Variável;
- Custeio Racional;
- Chaves de Imputação Teórica.

ABC Custeio total

ABC Custeio variável

ABC Custeio racional

ABC Chaves de imputação teórica

Como o próprio nome indica, os sistemas de custeio total são aqueles que incorporam a totalidade dos custos (fixos e variáveis) para apuramento dos preços de transferência. Estes são calculados dividindo a totalidade dos custos pelas unidades de imputação.

Os sistemas de custeio variável apenas fazem reflectir nos centros de resultados (actividades ou produtos) os custos variáveis. O preço de transferência é calculado dividindo os custos variáveis pelas unidades de imputação. Neste caso os custos fixos não são reflectidos, e a maior parte dos casos em que este custeio é utilizado o sistema contabilístico nem sequer regista os custos fixos.

ABC Custo fixo (CF)

? Verifique se sabe 3.1

O sistema de custeio designado por racional, faz recurso a um conceito de quota teórica, utilização normal ou capacidade de determinado centro de custo. Essa utilização normal é medida nas unidades de imputação: horas normais de trabalho ano, capacidade de produção de uma determinada unidade produtiva, etc. Enquanto os custos variáveis são imputados na sua totalidade, os custo fixos são imputados de acordo com a referida quota teórica e não com a sua utilização real.

Isto é:

$$\textbf{Preço de Transferência Racional} = \frac{\textbf{Custos Variáveis}}{\textbf{Utilização Real}} + \frac{\textbf{Custos Fixos}}{\textbf{Utilização Normal}}$$

ABC Preço de transferência

Como é evidente, é natural que o valor dos custos fixos imputados aos centros de resultados não corresponda ao total de custos fixos. Esta diferença é directamente proporcional à sub utilização dos recursos estruturais da exploração. Este sistema de custeio é muito interessante pois permite uma correcta análise de cada centro de resultados sem sobrevalorizar os custos de estruturas sub aproveitadas e paralelamente permite controlar o custo desse sub aproveitamento.

É possível ainda, utilizar formas de imputação de custeio real com base em **chaves de imputação teóricas**. Usualmente estas chaves de imputação são o resultado da sensibilidade do gestor, não se baseando em dados reais observados, pelo que a sua validade é muito discutível.

Custeio Racional

Vejamos o seguinte exemplo de aplicação do sistema de **Custeio Racional**.

Para um determinado período de actividade da empresa Sociedade Agrícola Samuel e Filhos, foi possível apurar a seguinte informação:

Custos variáveis unitários do período - 3,5 Euros/tonelada

Custos fixos reais - 35.000 Euros (informação dos registos)

Produção real - 14.000 toneladas

Considerando que a Produção orçamentada (15.000 toneladas) é a capacidade normal de produção.

Então:

CF incorporados unitários = 35.000 / 15.000 = 2,33 Euros/tonelada

CF incorporados totais = 14.000 x 2,33 = 32.667 Euros

CF não incorporados = 35.000 - 32.667 = 2.333 Euros

Custo total unitário incorporado = CV + CFi = 3,5 + 2,33 = 5,88 Euros/ton

Exercício 3.1

3.2 Sistemas de Custeio Teóricos

Custeio teórico

Os Custeios Teóricos são procedimentos que fazem a imputação dos centros de custos não se baseando em custos reais e fixando os preços de transferência de uma das três formas que a seguir se enumeram:

- Custeio Standard;
- Preço de Mercado;
- Preço Negociado.

Custeio standard

Preço de mercado

Preço negociado

Os sistemas de custeio standard são aqueles que calculam os preços de transferência utilizando valores padronizados não específicos da empresa. Ou são utilizados valores de cálculos feitos por estudos sobre o assunto ou são estimados com base em cálculos teóricos de funções de produção. Têm a fragilidade de poderem ser completamente desviados da realidade da empresa.

A utilização do preço de mercado é o sistema de custeio mais indicado, principalmente em sistemas de contabilidade que privilegiem o cálculo de resultados de actividades. A utilização deste tipo de sistema permite individualizar cada uma das unidades de negócio, não permitindo que sejam transferidos de uma para outra as ineficiências ou eficiências extraordinárias. No fundo é como se o gestor estivesse a admitir que poderia escoar para o exterior a totalidade da sua produção intermédia e/ou a adquirir no mercado todas as matérias que utiliza nas suas actividades.

Algumas empresas com diferentes responsáveis dentro da sua hierarquia poderão preferir utilizar um preço negociado, para valorizar as transferências entre diferentes centros de responsabilidade. Estes casos são muitas vezes melhores do que os valores de mercado, pois incorporam na sua racionalidade não só o valor de mercado, como outros factores relacionados com qualidade, prazos de entrega, facilidades de pagamento, etc.

Pagamento

Verifique se sabe 3.2

Ex: Custeio Standard

Revejamos o exemplo da Sociedade Agrícola Samuel e Filhos, agora com aplicação do sistema de Custeio Standard.

Custos variáveis unitários do período: 3,5 Euros/tonelada

Volume de produção orçamentado para o período: 15.000 toneladas

Custos Fixos orçamentado para o período: 30.000 Euros

Estes elementos definem, em traços largos, uma função de produção, e permitem calcular um custo fixo unitário standard: 30.000 / 15.000 = 2,0 Euros/tonelada.

Custos totais unitários incorporados = 3,5 + 2 = 5,5 Euros/tonelada

Sabendo que:

Custos fixos reais do período: 35.500 Euros

E que:

Custos fixos imputados à produção: 28.000 Euros (2,0 euros/ton x 14.000 ton)

Procedemos ao cálculo da parcela de custos não incorporados na produção, de acordo com o seguinte esquema:

Custos de produção não incorporados = 7.500 Euros (35.500 - 28.000)

Como se vê, o sistema de custeio escolhido não é indiferente, uma vez que no primeiro caso, a cada tonelada de produto é atribuído um custo de 5,88 Euros (ficando por incorporar na produção 2.333 Euros), enquanto que no segundo esse custo é de 5,5 Euros (ficando por incorporar 7.500 Euros).

3.3 Sistemas valorimétricos

Com estreita relação com os Sistemas de Custeio, assume relevância particular a forma de valorização dos fluxos de saída de produtos (ou factores) de uma secção da empresa para outra. Em particular, referimo-nos à gestão de stocks em armazém, tentando responder à seguinte questão: como valorizar um produto (ou factor) que sai do armazém para ser utilizado numa determinada actividade (actividade vendas, no caso dos produtos, ou qualquer outra, no caso de factores)?

De facto, quando um factor de produção "dá entrada" em armazém traz, associado a si um custo (que depende do preço e das condições de compra); o mesmo acontece com os diversos produtos que entram nos respectivos armazéns. Num determinado período de tempo é possível que entrem nos respectivos armazéns diversas quantidade do mesmo factor ou produto a diferentes custos. Se assim for, no momento em que se efectue a primeira saída de armazém do item em causa, por que valor é que ele deverá sair? Ou seja, qual o custo a imputar à secção à qual ele se destina?

Para responder a esta questão, definiremos 3 critérios valorimétricos distintos e alternativos, a saber:

- **FIFO** (*first in, first out*) - de acordo com este critério, considera-se que saem primeiro do armazém as existências que lá estão à mais tempo, isto é, as que foram as primeiras a entrar;
- **LIFO** (*last in, first out*) - ao utilizarmos este critério, ao contrário da situação anterior, iremos considerar que as primeiras unidades a sair são as que entraram em último lugar;
- **Custo Médio** - este último critério estabelece que qualquer unidade que saia num determinado momento do armazém deverá sair com um custo associado que exprima

ABC FIFO

ABC LIFO

ABC Custo médio

o custo médio desse factor em armazém, no momento da sua saída. Este critério também pode ser aplicado de forma mais absoluta, calculando o preço médio de determinado produto ou factor na totalidade do exercício.

Facilmente se observa, que cada um dos critérios apresentados origina um valor diferente para o custo associado à saída do armazém, o que quer dizer que a escolha do critério, apesar de não ir afectar o resultado final da empresa, tem alguma influência sobre os resultados das actividades e, em contra-ponto, no valor da variação de existências do período em causa.

Variação de existências

Chamamos ainda a atenção para o facto de o valor unitário das existências em armazém após cada saída (bem como após cada entrada) ser diferente, dependendo do critério valorimétrico adoptado.

Verifique se sabe 3.3

Sistemas valorimétricos

Numa determinada empresa agrícola, e no que diz respeito a Sementes de Milho de uma determinada variedade, registaram-se os seguintes movimentos de entrada em armazém:

Armazém de factores

Descrição	Tipo de movimento	Data	Quantidade (unidades)	Custo (Euros/unidade)
Semente de Milho	Entrada	31-01-2004	100	45,0
Semente de Milho	Entrada	10-02-2004	80	51,0
Semente de Milho	Entrada	25-02-2004	120	44,0
Semente de Milho	Saída	07-03-2004	60	??

Imaginemos então que se vão iniciar as sementeiras de Milho numa parcela em que se irão utilizar 60 unidades de semente, no momento em que o armazém regista as existência que constam do quadro anterior. Por que valor deverá ser a semente imputada a essa actividade?

Valorização segundo o critério FIFO

Segundo este critério, as 60 unidades em causa deverão sair com um custo associado de **45,0 Euros/unidade**, pois este foi o valor atribuído às sementes que estão à mais tempo em armazém.

Valorização segundo o critério LIFO

Agora, e uma vez que as sementes mais recentemente entradas em armazém tinham um valor associado de 44,0 Euros/unidade, as 60 unidades necessárias irão sair com um custo associado de **44,0 Euros/unidade**

Valorização segundo o critério Custo Médio

Demonstra-se abaixo o cálculo do Custo Médio associado às unidades existentes em armazém no momento em que esta saída de 60 unidades ocorre (que não é mais do que a média dos custos ponderada pelas respectivas quantidades):

C.M. = [(100 x 45,0) + (80 x 51,0) + (120 x 44,0)] / [100 + 80 + 120] = 46,2 Euros/unidade

Como se vê, segundo este critério, cada uma das 60 unidades de semente necessárias para semear a parcela em causa deveria sair com um custo associado de **46,2 Euros**.

Repare-se que estes sistemas valorimétricos podem ser utilizados mesmo que não exista nenhum armazém formal. Sempre que se usa um sistema contabilístico que regista coeficientes técnicos, pode-se querer valorizar os factores e produtos com critérios comuns

independentemente de qual a compra em concreto destinada a cada utilização.

Exercício 3.2

3.4 Produções conjuntas

Uma situação que surge com muita frequência nas empresa agrícolas é a existência de mais do que um produto originado a partir de uma mesma actividade de produção. Os exemplos são inúmeros: a palha e o grão originados da produção de um cereal, o leite e a carne originados a partir de uma actividade de produção animal, etc.

Esta situação pode trazer alguma dificuldade quando se pretende definir os centros de resultado com base nos produtos. Que parte dos custos directos é que são imputados a cada um dos produtos? É importante, antes de mais reforçar, que este problema não se põe em sistemas contabilísticos que, preferindo uma óptica de valor acrescentado à óptica de custos de produção, escolhem actividades como os seus centros de resultados e não os produtos.

Uma primeira questão a clarificar é que nem todas as produções conjuntas deverão ser tratadas de igual forma. Isto porque a importância relativa dos diversos produtos conjuntos (medida em termos, por exemplo, de volume de facturação) nem sempre é a mesma. As designações utilizadas, e que pretendem evidenciar o grau de importância relativa entre eles, são as seguintes:

Co-produtos - sempre que a importância relativa entre os produtos é semelhante; os produtos são, neste caso, normalmente todos designados por produtos principais;

Co-produtos

Subprodutos - são claramente produtos secundários, cuja produção não é especialmente procurada, mas que representam algum valor para a empresa;

Sub-produtos

Resíduos - normalmente produtos de baixo valor ou que constituem mesmo um custo acrescido para a empresa, uma vez que, por vezes, e devido à sua nocividade (ambiental ou outra), têm que ser armazenados e devidamente tratados antes de poderem ser "escoados" para o exterior.

É de referir que existem determinações legais que definem, para muitas situações, a categoria em que determinado produto deverá ser integrado.

O processo produtivo das produções conjuntas contém, por princípio, duas fases que é importante individualizar em termos de Custeio:

Produções conjuntas

- uma fase comum (sempre presente) que se prolonga até ao momento da individualização e separação dos produtos, durante a qual são gerados custos conjuntos;

Custos conjuntos

- uma fase específica para cada produto em causa (eventualmente ausentes) que se iniciam a partir desse ponto, e se prolongam até ao seu escoamento, e na qual são gerados custos com tratamento idêntico ao de quaisquer outras produções da empresa.

Em termos de custeio, esta segunda fase, como acabámos de referir, não levanta quaisquer problemas, sendo resolvida de acordo com o enunciado nos pontos anteriores. O problema terá tratamento diferente nos custos da fase de produção conjunta, uma vez que não existe informação real que permita uma especificação desses custos. O tratamento também deverá ser diferente consoante estejamos a falar de co-produtos, subprodutos ou resíduos.

Resíduo

a) O caso dos co-produtos

Utiliza-se normalmente um de dois critérios para repartir os custos conjuntos:

Critério do valor das vendas - repartição do montante de custos conjuntos proporcionalmente ao respectivo peso no valor das vendas da produção;

Critério do valor das vendas

Critério do valor das vendas reportado ao ponto de separação - idêntico ao anterior, mas em que o valor das vendas é líquido dos custos específicos de cada produto;

Critério das quantidade produzidas - apenas aplicável quando a unidade de medida física da

produção dos produtos em causa for idêntica, consiste na repartição dos custos conjuntos na proporcionalidade directa das quantidades físicas produzidas.

Verifique se sabe 3.4

b) O caso dos subprodutos

Se bem que seja possível aplicar os mesmos critérios definidos para os co-produtos, a situação mais corrente é a da utilização do Critério do Lucro Nulo, imputando ao subproduto um montante do custo conjunto igual ao valor das suas vendas.

c) O caso dos resíduos

Existem casos em que os resíduos têm valor de mercado. Quando assim é, recomenda-se a utilização do critério proposto para os subprodutos (Critério do Lucro Nulo). Sempre que o valor de mercado seja nulo ou, como já referido, existam custos adicionais com a sua remoção, nenhuma parcela do custo conjunto deverá ser imputada ao resíduo, e quaisquer custos adicionais de remoção deste deverão ser atribuídos ao produto principal.

Verifique se sabe 3.5

Repartição de custos entre produções conjuntas

Exercício 3.3

Em agricultura, quando se fala em produções conjuntas, a situação mais comum é, sem dúvida, a dos subprodutos. Os exemplos são inúmeros, desde a produção de palha nas searas de cereais Outono - invernais, até à produção de polpas na cultura da beterraba.

Tal como vimos, quando estamos perante o caso de subprodutos, o critério mais recomendável na distribuição dos custos é o do Lucro Nulo, que consiste em imputar ao subproduto um montante do custo conjunto igual ao valor das suas vendas.

Peguemos então no exemplo da polpa de beterraba, admitindo um orçamento parcial de actividade susceptível de ser resumido da seguinte forma:

Rubrica	Valor (Euros/ha)
Proveitos	3.141,55
Venda de Beterraba (65 ton/ha)	3.054,35
Venda de Polpa (208 kg/ha)	87,20
Custos	2.041,00
Preparação do terreno	132,00
Sementeira	200,00
Distribuição de adubo	228,00
Aplicação de herbicidas	327,00
Aplicação de fungicidas	194,00
Aplicação de insecticidas	108,00
Mobilização de entre-linha	35,00
Rega	400,00
Colheita	235,00
Transporte	182,00

De acordo com o principio do Lucro Nulo, o custo total imputado à secção beterraba deverá ser assim distribuído:

- produção de polpa: 87,20 Euros/ha (0,42 Euros/Kg de polpa);

- produção de beterraba:1953,80 Euros/ha (30,06 Euros/ton).

em que os custos afectos à beterraba se calculam subtraindo aos custos totais da actividade (2.041,00 Euros/ha) o valor da receita da polpa (87,20 Euros/ha).

Se optássemos pela utilização de algum dos critérios definidos para a situação de co-produtos, os resultados seriam os seguintes:

Critério do valor das vendas

De acordo com este critério, os custos serão distribuídos de acordo com o peso relativo dos dois produtos em termos de valor de vendas. Assim:

Vendas totais – 3.141,55

Peso da Beterraba – (3.054,35 / 3.141,55) x 100 =97,22%

Peso da Polpa – (87,20 / 3.141,55) x 100 = 2,78%

Custos para a Beterraba – 2.041,00 x 0,9722 =1984,26 Euros/ha (30,52 Euros/ton)

Custos para a Polpa – 2.041,00 x 0,0278 = 56,74 Euros/ha (0,27 Euros/kg)

Critério do valor das vendas reportado ao ponto de separação

Como não existem custos directamente relacionados com a produção de polpa, não se pode falar em ponto de separação. Desta forma, o custo é todo ele comum, redundando este princípio nos mesmos resultados calculados para o Critério Valor das Vendas.

Critério das quantidade produzidas

De acordo com este critério, os custos serão distribuídos de acordo com o peso relativo dos dois produtos em termos de Quantidades Produzidas. Como ambas as produções são medidas na mesma unidade, é possível a aplicação deste princípio, com os seguintes resultados:

Quantidade total – 65.208 Kg/ha (65.000 kg de beterraba, 208 kg de polpa)

Peso da Beterraba – (65.000 / 65.208) x 100 = 99,68%

Peso da Polpa – (208 / 65.208) x 100 = 0,32%

Custos para a Beterraba – 2.041,00 x 0,9968 = 2.034,47 Euros/ha (31,30 Euros/ton)

Custos para a Polpa – 2.041,00 x 0,0032 = 6,53 Euros/ha (0,03 Euros/kg)

Como se pode ver os resultados são bastante diferentes, consoante o critério adoptado, resumindo-se no quadro seguinte:

Critério	Custos Beterraba (Euros/ha)	Custos Polpa (Euros/ha)
Lucro Nulo	1.953,80	87,20
Valor das Vendas	1984,26	56,74
Quantidades produzidas	2.034,47	6,53

3.5 Variação de Existências

Uma outra questão que devemos abordar nos métodos tradicionais prende-se com o facto deste método não registar qualquer informação de campo e apenas se basear nos documentos relativos a trocas com entidades externas.

Este tipo de método regista por exemplo as vendas realizadas em determinado exercício e não as produções desse exercício. Se as vendas realizadas forem o reflexo de produções de exercícios anteriores que estavam armazenadas, estamos a imputar proveitos ao exercício errado. Assim como estaríamos a incorrer num erro se nos esquecermos de imputar num exercício os proveitos relativos a produções que ficarem em armazém para o ano seguinte.

Para corrigir este erro comum é calculada a Variação de Existências, que calcula a diferença em valor dos factores e produtos armazenados no principio e fim do ano. Essa diferença é lançada como um custo ou proveito conforme for negativa ou positiva.

Verifique se sabe 3.6

3.6 Reserva para Riscos

Reserva para riscos

No módulo de formação anterior aprendemos que quando estamos a fazer planeamento a ferramenta para estudar a questão do risco é a Analise de Sensibilidade. Nos sistemas contabilísticos de controlo, a ferramenta em que nos apoiamos é a Reserva para Riscos.

O risco têm duas componentes: a probabilidade de ocorrência de algo e o nível de significância que esse acontecimento tem nos resultados de determinada actividade (quebras de rendimento que provoca).

Numa perspectiva de Planeamento faz todo o sentido usar valores esperados ou médias. Mas a média não diz tudo (falta a variância), pois o empresário precisa de saber o que lhe vai acontecer nos anos da ocorrência e pelo menos preparar-se em termos de tesouraria. É aqui que entra a Análise de Sensibilidade - técnica que nos diz qual a margem de uma actividade quando a quantidade ou preço de um factor variar de determinada maneira. Ainda na perspectiva do planeamento outra questão importante é saber qual dos factores em causa tem um maior peso na estrutura de custos pois estes factores é que têm de ser melhor controlados durante a implementação do plano, mesmo que a probabilidade de alguma situação de risco não seja muito elevada.

Quando estamos a fazer controlo - a contabilidade - estamos a fazer um retrato da realidade da actividade. E o apuramento dos resultados deve ser uma imagem do que se passa na realidade. Desta forma a utilização de uma ferramenta do tipo **Reserva para Riscos** pode ser muito interessante para não deixar que o gestor interprete mal os resultados de um ano isolado. Ao lançar nos custos um valor de reserva para riscos estamos a criar uma reserva que pode ser utilizada nos anos em que essa ocorrência desaba sobre o agricultor, permitindo uma normalização dos seus rendimentos, mas mais importante que isso é não o induzir a tomar decisões de manutenção (ou abandono) de determinada actividade por análise de apenas um ano.

O valor da reserva para riscos é calculada multiplicando o valor da quebra de rendimento pela probabilidade de essa quebra acontecer:

Reserva para Riscos (€)	**=**	**Quebra de Rendimento (€)**	**x**	**Probabilidade de acontecimento**

Verifique se sabe 3.7

Alternativamente a fazer esta operação de lançamento contabilístico o gestor pode antes implementar **alterações nos processos de produção** (novas operações, diferentes variedades, diferentes ciclos culturais, alterações tecnológicas, etc.) que lhe permitam anular o risco - reduzindo a probabilidade de ocorrência ou a significância dessa ocorrência. Mas só se deve implementar essas alterações na produção se os seus custos de implementação anuais forem inferiores ao valor calculado para a reserva para riscos.

Pode o gestor ainda considerar a alternativa de fazer **Seguros de Colheitas**, desde que

estes cobram de facto os riscos em questão (já que os seguros não cobrem todo o tipo de riscos) e se, tal como na alternativa da alteração de processos, os seus custos anuais não ultrapassarem o valor da reserva para riscos.

3.7 Os custos não específicos

Sempre que for possível deve-se imputar os custos a algum centro de resultados. Esta imputação pode exigir a recolha sistemática de informação de campo, principalmente no que diz respeito a alguns custos fixos, mas é muito importante para algum tipo de decisões.

Mas existem alguns custos que não são directamente relacionados com nenhum centro de análise, os custos não específicos. Exemplos de custos que são em muitos casos, classificados como não específicos são: salários de trabalho directivo, custos de representação da administração, custos de escritório, telefone, custos de sub aproveitamento de equipamentos.

ABC Salário

É importante referir que estes custos não específicos devem também ser objecto de atenção por parte dos órgãos de gestão. É necessário conhecer o volume destes custos e a sua estrutura (composição) e em casos que seja possível implementar alterações, muitas vezes estruturais que exigem considerações de horizonte temporal alargado.

Sempre que for possível, deve-se imputar um custo a algum dos centros de análise, usando critérios de imputação apoiados em observações reais, mas se for caso disso devemos classificar alguns custos como não específicos e depois analisa-los per sí. Nunca deve ser adoptado um estilo de imputação generalista, que faça reflectir um bolo de custos não específicos pelos diversos centros de análise. Este tipo de actuação não só põe em causa os resultados obtidos em cada um desses centros de análise, como faz desaparecer a evidência de que é necessário tomar alguma decisão em relação ao possivelmente volumoso bolo de custos não específicos.

? Verifique se sabe 3.8

Verifique se sabe

3.1 Assinale qual das seguintes frases é verdadeira:

- ❑ a) quando se utiliza o sistema de Custeio Variável atribuem-se aos produtos a totalidade dos custos variáveis do período em causa;
- ❑ b) quando se utiliza o sistema de Custeio Variável os custos fixos constituem, na sua totalidade, custos não incorporados nos produtos;
- ❑ c) quando se utiliza o sistema de Custeio Variável o valor dos custos totais é sempre maior ou igual aos custos incorporados que resultam do sistema de custeio total;
- ❑ d) todas as anteriores são verdadeiras.

3.2 Classifique os seguintes custeios como reais (R) ou teóricos (T)

Chave de Imputação	____
Preço de mercado	____
Custeio total	____
Preço negociado	____
Custeio standard	____
Custeio variável	____
Custeio racional	____
Custeio total	____

3.3 Assinale qual a opção que completa correctamente a seguinte frase:
Se num armazém com existências de um certo factor de produção, em determinado momento se efectuar uma saída da totalidade dessas existências para uma única actividade

- ❑ a) o critério FIFO iria levar à imputação de um maior valor à actividade em causa;
- ❑ b) o critério LIFO iria levar à imputação de um maior valor à actividade em causa;
- ❑ c) o valor imputado a essa actividade devido à saída em causa, é independente do critério valorimétrico utilizado;
- ❑ d) apenas conhecendo os preços e quantidades associados aos movimentos de entrada em armazém se poderá determinar qual dos critérios imputa maior valor à actividade.

3.4 Assinale qual a opção que completa correctamente a seguinte frase:
No âmbito dos sistemas de custeio, entende-se por Produções Conjuntas

- ❑ a) os produtos que são produzidos numa mesma exploração agrícola;
- ❑ b) os produtos que, apesar de não serem produzidos na mesma exploração, partilham um conjunto de recursos;
- ❑ c) os produtos originados a partir de uma mesma actividade;
- ❑ d) os produtos originados a partir de actividades distintas mas que partilham um conjunto de recursos.

3.5 Assinale qual a opção que completa correctamente a seguinte frase.
Quando se está em presença de produtos classificados como resíduos sem valor no mercado

- ❑ a) é recomendável a atribuição de custos ser feita com base no critério das Quantidades Produzidas;
- ❑ b) nenhuma parcela do custo conjunto deverá ser imputada ao resíduo;
- ❑ c) deverá ser imputado ao resíduo o eventual custo da sua remoção da empresa;
- ❑ d) qualquer critério para atribuição de custos se pode aplicar.

3.6 Assinale qual das seguintes frases é verdadeira:

- ❑ a) a variação de existências é a diferença entre a quantidade em stock no final do exercício e a quantidade no início;
- ❑ b) a variação de existências é o valor das produções de um exercício;
- ❑ c) a variação de existências é a diferença entre o valor dos produtos obtidos em stock no final do exercício e o valor dos mesmos no início;
- ❑ d) nenhuma das anteriores é verdadeira.

3.7 Faça a correspondência entre a coluna da esquerda e a da direita

Seguros de colheitas -

Reserva para riscos - - Planeamento

Estrutura de custos -

Análise de sensibilidade - - Controlo

Técnicas de produção -

3.8 Da lista que se segue selecione os custos que são tipicamente classificados como não específicos

- ❑ a) Salários da mão de obra directiva
- ❑ b) Escritório
- ❑ c) Segurança social de trabalhadores permanentes
- ❑ d) Telefone
- ❑ e) Grandes reparações de um tractor
- ❑ f) Sub aproveitamento de equipamentos

RESPOSTAS CORRECTAS:

3.1 d)

3.2 Custeios Reais - Chave de imputação, custeio total, custeio variável, custeio racional, custeio total; Custeios Teóricos - Preço de mercado, preço negociado, custeio standard

3.3 c)

3.4 c)

3.5 b)

3.6 d)

3.7 Planeamento - Estrutura de custos , análise de sensibilidade

Controlo - Seguro de colheitas, reserva para riscos, estrutura de custos, técnicas de produção

3.8.- a), b), d), f)

UNIDADE 1 FERRAMENTAS DE CONTROLO DE GESTÃO

UNIDADE 2 MÉTODOS CONTABILÍSTICOS

UNIDADE 3 ALGUMAS TÉCNICAS CONTABILÍSTICAS

UNIDADE 4 CONCEPÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTABILIDADE DE GESTÃO

Duração e Organização

Unidade com duração de 8 horas (3 horas teóricas e 5 horas de práticas simuladas).

Objectivos da unidade

Pretende-se que no final desta Unidade os formandos sejam capazes de:

- descrever os conceitos associados às diversas fases inerentes à concepção de um sistema de contabilidade de gestão;
- aplicar esses conceitos produzindo suportes para recolha da informação necessária e proceder à sua classificação;
- calcular e interpretar os resultados de contabilidade de gestão e elaborar o correspondente relatório.

Sumário

4. Concepção de um sistema de contabilidade de gestão
   - 4.1. Definição do período base para apuramento
   - 4.2. Levantamento da realidade da empresa
   - 4.3. Definição da informação a recolher
   - 4.4. Grelha para classificação da informação
   - 4.5. Definição de suportes para registos de informação.

4. Concepção de um sistema de contabilidade de gestão

O trabalho de concepção de um sistema de contabilidade de gestão para uma empresa deverá utilizar (como quase tudo na gestão) uma dose elevada de bom senso.

Como já referimos diversas vezes ao longo deste texto, é fundamental ter a noção de quais são os *outputs* efectivamente úteis e utilizáveis no processo de gestão, por forma a não se enveredar por um processo de recolha e registo de informação complexo, que irá gerar resultados de pouca utilidade. Esta questão da utilidade, no caso da Contabilidade de Gestão, não tem só a ver com o tipo de resultados gerados, mas igualmente com a periodicidade com que eles são gerados.

4.1 Definição do período base para apuramento

Com estreita relação com as questões da elaboração do Orçamento e do respectivo controlo, o período base para apuramento dos *outputs* da Contabilidade de Gestão é uma primeira questão que deverá ser bem ponderada.

A definição deste período deve ser ponderada tendo em conta os seguintes factores:

a. Capacidade de recolha, registo e processamento de informação;

   Recolher, registar, classificar e processar informação em tempo útil consome recursos importantes. De pouco vale, portanto, definir o mês como o período base de apuramento de custos e resultados se, por limitação de recursos, tal não for exequível. O que muitas vezes acontece é ser montada a "máquina" de recolha de informação tendo por base um período mensal (ou ainda mais reduzido), acumulando-se a informação sem ser classificada, registada e processada, sendo esse trabalho efectuado alguns meses mais tarde "por atacado". Desta forma, o partido que se poderia tirar do conhecimento dos outputs da Contabilidade de Gestão com uma frequência mensal fica essencialmente comprometido, e os recursos acabam por ser consumidos sem grande acréscimo de utilidade.

b. Capacidade para efectuar o controlo da execução orçamental com maior ou menor frequência;

   Por outro lado, ter os outputs com uma periodicidade relativamente grande, mas não ter capacidade para os analisar e utilizar com igual frequência, tem os mesmos inconvenientes da situação anterior: custos elevados e benefícios praticamente nulos.

c. Características das actividades praticadas;

   Este é um factor decisivo a ter em conta na opção pelo período base. Em situações de marcada sazonalidade (como se verifica em muitas das empresas agrícolas), pode ser muito discutível o interesse de dispor de informação com periodicidade muito frequente. Existirão mesmo situações em que se deverá ponderar a possibilidade de ter duas situações distintas ao longo do ano:

   - uma associada ao período morto da empresa (por exemplo, 1 trimestre), em que o registo da informação e o apuramento dos resultados é efectuado uma só vez;

   - outra (os restantes 3 trimestres) em que a base mensal é a mais adequada, por corresponder a uma fase de maior e mais diversificado movimento.

d. Factores "externos";

   Deverá prestar-se atenção à existência de eventuais questões externas ao próprio processo de Contabilidade de Gestão que obriguem, por si mesmas, a uma parte significativa do trabalho necessário a este processo. Se, por um qualquer motivo, a generalidade dos procedimentos necessários à Contabilidade de Gestão têm que ser levados a cabo com uma determinada periodicidade, existe uma forte indicação para aproveitar essa mesma periodicidade com este fim.

Um exemplo bastante comum tem a ver com as empresas que, por via dos seus níveis de facturação anual, têm que efectuar declarações de IVA mensais. Se assim é, pelo menos uma vez por mês existe um conjunto significativo de documentos que têm que ser classificados e analisados. É um bom pretexto para que, com a inclusão de mais alguns, se consiga uma periodicidade mensal para os apuramentos da Contabilidade de Gestão.

e. Periodicidades diferentes para apuramentos diferentes;

Pode dar-se o caso de, por motivos idênticos aos indicados na alínea anterior, ser relativamente fácil (isto é, sem acréscimo significativo de custos) efectuar determinados apuramentos de forma mensal, enquanto que os apuramentos restantes exigem (por consumirem demasiados recursos) um apuramento trimestral. Se assim acontecer, dever-se-á sempre aproveitar a periodicidade mensal para os apuramentos possíveis, efectuando-se os restantes apenas 4 vezes por ano.

Em resumo, deverá ser ponderado um conjunto diverso de factores antes que se faça uma opção definitiva.

Verifique se sabe 4.1

4.2 Levantamento da realidade da empresa

Uma vez que se pretende que a Contabilidade de Gestão represente uma "fotografia" o mais fiel possível dos diversos fluxos existente na empresa (reais, económicos e financeiros), o levantamento da sua realidade (estrutural e funcional) é um dos primeiros passos.

Alguns aspectos a ter em atenção neste levantamento são os seguintes:

a. Actividade da empresa ou Centros de Resultados

- que actividades, com que dimensão e com que localização (o que no caso de actividades agrícolas é determinante, uma vez que diferentes localizações significam normalmente custos igualmente diferentes);
- que produtos, tendo sempre presente que a definição dos produtos tem muito a ver com os mercados a que se destinam;
- que tipos de receita podem estar associados a cada actividade, uma vez que na actividade agrícola existem receitas substanciais que não estão relacionadas com venda de produtos ou serviços nos mercados tradicionais;
- que recursos próprios (mão-de-obra, terra e outro capital fundiário, bens de capital fixo, etc.), e quais as suas principais características (uma vez que estas são normalmente determinantes dos respectivos custos);
- que tipo de custos estão associados a esses mesmos recursos.

Capital fundiário

Capital

b. Centros de Custo a considerar

- que centros de custo (secções ou operações) considerar (com a preocupação de ser exaustivo em termos de representação da empresa);
- quais as relações entre eles (com base na existência de fluxos de bens e/ou serviços), caracterizando essa relação como uma relação directa (como é o caso do Parque de Máquinas que presta serviços "visíveis" às actividades agrícolas) ou indirecta (em que a relação está subentendida, mas não é "visível", como é muitas vezes a relação dos serviços administrativos com a generalidade das Secções produtivas);
- quais delas contribuem directamente para a produção dos bens e/ou serviços;
- quais deverão ser consideradas secções auxiliares ou de apoio;
- que unidades físicas de medida da actividade de cada centro de custo, tendo em conta a sua possível utilização como bases de imputação de custos a outros centros de análise;
- dos recursos da empresa, quais estão afectos a cada secção;
- presença eventual de produções conjuntas; como tratar cada uma delas;

- principais fases de "produção" de cada secção (boa descrição da tecnologia).

O conhecimento destas características, e de outras que se julguem relevantes, é fundamental para avançar para a fase seguinte do estabelecimento de um modelo de contabilidade de gestão, a da definição de qual a informação relevante que deverá ser recolhida e processada.

Verifique se sabe 4.2

4.3 Definição da informação a recolher

Para que seja possível identificar qual a informação que deverá ser recolhida, é ainda necessário tomar decisões quanto às "técnicas" a adoptar. De uma forma sucinta, teremos que prestar atenção aos seguintes aspectos:

- optar por ter um enfoque mais em produto ou mais em actividades (custo vs. valor acrescentado);
- que método contabilístico utilizar (Tradicional, Secções, ABC);
- que sistema de custeio utilizar (Custeio Total, Custeio Racional, Custeio Variável, Chave de Imputação Teórica, Preço Standard, Preço de Mercado ou Preço Negociado);
- que critérios de valorização dos movimentos de matérias primas ou de produtos (FIFO, LIFO, Custo Médio);
- como tratar as eventuais produções conjuntas, isto é, definir uma opção sobre os critérios da sua valorização (troços de tecnologia comum, troços de tecnologia específica);
- que naturezas de custos considerar.

Qualquer uma destas opções irá, como já vimos anteriormente, condicionar o grau de desagregação dos resultados que iremos apurar. Em particular, o número de secções que iremos definir (por exemplo, considerar uma Secção de Parque de Máquinas e outra de Oficinas, ou considerar apenas uma que englobe as duas anteriores) e as naturezas de custos a considerar (por exemplo considerar apenas a natureza Agroquímicos, ou considerar Adubos, Correctivos, Herbicidas, Fungicidas, Insecticidas, etc.), são dois aspectos que devem ser ponderados com cautela, uma vez que têm implicações evidentes nesta desagregação de resultados, com as correspondentes contrapartidas em termos de custo de recolha e processamento de informação.

Uma vez tomadas estas opções, resulta bastante claro qual a informação que em cada secção deverá ser recolhida, registada e classificada, para posterior processamento.

As opções tomadas devem ser implementadas ao longo do exercício, mas devem ser questionadas com o passar dos anos. Uma opção acertada será fazer um sistema inicial simplificado - que não apresente obstáculos intransponíveis à sua implementação- e conforme forem surgindo necessidades concretas de aprofundar informação, ano após ano, introduzir elementos de maior complexidade.

4.4 Grelha para classificação da informação

Para além da recolha e registo da informação necessária para a implementação de um Sistema de Contabilidade de Gestão, torna-se necessário definir uma grelha que permita classificar a informação em causa, por forma a tornar simples e claro o seu "lançamento" nos suportes de apuramento (quer seja em formato papel ou em formato informático).

Neste domínio, 3 critérios de classificação assumem particular relevo:

1) a "natureza";

É um critério especialmente importante na informação relativa a custos e proveitos. A título de exemplo, tomemos uma factura relativa à compra de um Fungicida. A informação poderá

ser classificada, por exemplo da seguinte forma: Agroquímicos, Pesticidas, Fungicidas.

Chamamos a atenção para que a classificação por natureza a utilizar, para além de ser a mesma utilizada em sede de Orçamento, condiciona o tipo de apuramento possível. Neste exemplo, tornar-se-á possível não só apurar o custo total associado à compra de Agroquímicos, como também do subgrupo Pesticidas, para além do referente à totalidade de Fungicidas. Caso a classificação quanto à natureza fosse apenas de "Agroquímico", não seria possível apurar, por exemplo, os custos associados à compra de Fungicidas.

Ex: Classificação de informação por natureza

A classificação por natureza é efectuada utilizando um sistema de códigos de vários dígitos, que permitem estabelecer uma relação entre cada produto e o grupo de natureza em que se integram.

É um desses exemplos que a seguir apresentamos:

04 - Agroquímicos

04.01 – Fertilizantes

04.01.01 – Adubos

04.01.01.01 - Líquidos

04.01.01.02 - Sólidos

04.01.02 – Correctivos

04.01.02.01 - Orgânicos

04.01.02.02 - Minerais

04.02.03 – Outros

04.02 – Pesticidas

04.02.01 – Insecticidas

04.02.02 – Fungicidas

04.02.03 – Nematodicidas

04.02.04 – Outros

04.03 – Herbicidas

04.04 - Outros

2) a secção a que deve ser afectada;

Admitamos agora que a informação se refere à saída de um determinado Fungicida do armazém, com destino a uma Secção denominada de "Tomate para Indústria". O documento em que este movimento é registado deverá, para além de identificar o fungicida e respectiva quantidade, tornar claro o seu destino, isto é, a Secção a que este consumo deverá ser afectado.

Tal como no caso anterior, as secções são normalmente classificadas com um sistema de códigos, que permita, no momento do apuramento dos resultados, efectuar a agregação dos custos relativos a cada uma delas. Este sistema de classificação deverá sempre reflectir eventuais relações entre as secções definidas.

Codificação de secções

Como já observámos, um sistema de código que permita classificar as diversas secções às quais vão sendo afectados os diversos fluxos, facilita posteriormente o apuramento final, e respectivas agregações.

Apresentamos de seguida um exemplo de codificação:

91 - Secções Produtivas

- 91.01 - Produções Vegetais
  - 91.01.01 - Milho Grão
  - 91.01.02 - Tomate para indústria
  - 91.01.03 – Milho para Silagem
  - 91.01.04 - Feijão
- 91.02 - Produções Animais
  - 91.02.01 – Rebanho de vacas aleitantes
  - 91.02.02 – Novilhos Engorda

92 - Secções não Produtivas

- 92.01 – Oficinas
- 92.02 - Parque de Máquinas
- 92.03 - Armazém de factores de produção
- 92.04 – Silos de Milho
- 92.05 - Estruturas de apoio à Pecuária
  - 92.05.01 - Estábulos
  - 92.05.02 - Cercas

93 - Secções de apoio

- 93.01 - Secção de Apoio Administrativo
- 93.02 - Secção Financeira

3) o período de afectação;

Embora muitas vezes esta informação seja inerente ao próprio documento (como é o caso das facturas), quando estamos a tratar informação interna da empresa (por exemplo a saída de materiais de armazém com destino a outras secções, ou a utilização de equipamento), o registo da data do "movimento" é fundamental, para que a informação possa ser adequadamente lançada e processada.

Para além dos três critérios referidos, em cada caso deve ser bem ponderada a introdução de outros critérios de classificação.

Verifique se sabe 4.3

4.5 Definição de suportes para registo de informação

Correndo o risco de algum excesso na simplificação, podemos dizer que a informação necessária para "alimentar" um sistema de Contabilidade de Gestão é de três tipos, quanto à sua proveniência:

a. **informação externa**, resultante essencialmente das compras e vendas de bens e serviços ao exterior, e que é recolhida a partir dos documentos que acompanham

estas transacções (guias de remessa e transporte, facturas, recibos e meios de pagamento);

b. **informação interna**, resultante da utilização física dos diversos recursos nas diversas secções consideradas, e que deverá ser recolhida e registada pelo responsáveis dessa mesma utilização (entradas e saídas de armazém, consumos e utilizações nas diversas actividades dos materiais, equipamentos, mão-de-obra, etc.), em suportes de registo previamente preparados e com uma periodicidade definida;

c. **informação interna**, normalmente com origem em documentos da Contabilidade Geral, dos custos associados aos factores de produção próprios (amortizações, salários, etc.)

Como se pode perceber, a informação referida em a) e c) existe normalmente disponível nas empresas, podendo estar mais ou menos organizada. O esforço a fazer será, portanto, o de ter a documentação referida em ordem e classificada, por forma a poder ser facilmente utilizada para os fins a que se destina.

Já a informação referida em b) tem que ser "produzida" e registada especificamente para este fim (o da elaboração da Contabilidade de Gestão), uma vez que não existe normalmente nas empresas com outro propósito. Para tal é necessário, para além da definição clara do seu conteúdo, criar suportes físicos (papel ou informático) que permitam o seu registo atempado. A este propósito, é importante referir que não existem formatos rígidos ou pré-definidos, devendo cada empresa elaborar os seus, de acordo com as suas necessidades e recursos.

Ex:

Suportes para registo de informação interna

Registo de movimentos de armazéns de factores

Este mapa deverá ser preenchido pelo responsável do armazém. As entradas deverão basear-se nas "guias de remessa" que acompanham os diversos materiais, enquanto que as saídas deverão ser apoiadas por um documento interno de "requisição" ao armazém, da responsabilidade da pessoa que pretende utilizar o factor em causa.

Armazém de factores

(A) Factor	(B) Tipo de movimento (E/S)	(C) Data	(D) Quantidade (unidades)	(E) Documento de Suporte	(F) Destino

(A) nesta coluna deverá constar a designação do factor a que respeita o movimento, preferencialmente através de um sistema de código previamente definido;

(B) deverá registar-se se se trata de uma entrada em armazém (E) ou de uma saída do mesmo (S);

(C) deve ser registada a data em que o movimento de entrada ou saída ocorre;

(D) regista as quantidades que foram movimentadas, nas unidades mais adequadas;

(E) regista o número do documento que suporta o movimento; caso se trate de uma entrada em armazém proveniente do exterior, o documento de suporte deverá ser uma Guia de Remessa ou de Transporte (ao qual uma factura com os respectivos preços, necessários à valorização dos materiais em armazém, será referenciada); se se tratar de uma devolução ao armazém ou de uma saída de armazém para outra secção da empresa, deverá registar o número do documento interno que fundamenta esse movimento; se se tratar de uma saída da empresa, deverá registar o número da "guia de remessa" ou da "guia de transporte" que acompanha o material em causa;

(F) regista a secção de destino do factor de produção saído de armazém (quando se trate de saídas), o que permitirá uma afectação rápida do respectivo custo.

1. Registos de utilização de equipamento

Este tipo de suportes, muito comuns e necessárias em empresa agrícolas, deverão permitir o registo da informação relevante relativa à utilização do equipamento.

Registo de utilização de equipamento

(A) Equipamento	(B) Data	(C) Início da utilização	(D) Fim da utilização	(E) Afectação

(A) nesta coluna deverá evidenciar-se qual o equipamento a que o registo diz respeito; quando estão em causa mais do que um (caso de 1 tractor com uma alfaia), deverá proceder-se a outros tantos registos, 1 por cada equipamento; sempre que exista (e seria desejável que existisse) um sistema de codificação de equipamentos, o registo deverá ser efectuado pelo código;

(B) deverá registar-se o dia a que o registo diz respeito;

(C) permite registar a hora de início de utilização; torna-se necessário sempre que se pretenda vir a calcular um custo para a hora máquina;

(D) idem para o final da utilização do equipamento; isto significa que, se houver mais do que 1 interrupção significativa na utilização do equipamento em causa no mesmo dia, terá que se efectuar mais do que um registo;

(E) indica qual o centro de análise em que o equipamento esteve a ser utilizado; a existência de um sistema de codificação de secções facilita este registo.

Verifique se sabe

4.1. Assinale qual das seguintes frases é verdadeira:

- ❑ a) o período base para apuramento de resultados da Contabilidade de Gestão é definido tendo em conta a capacidade de recolha, registo e processamento de informação;
- ❑ b) o período base para apuramento de resultados da Contabilidade de Gestão é definido tendo em conta as características das actividades praticadas;
- ❑ c) o período base para apuramento de resultados da Contabilidade de Gestão é definido tendo em conta as características do sistema de contabilidade fiscal implementado;
- ❑ d) todas as anteriores são verdadeiras.

4.2. Assinale qual das seguintes frases é verdadeira:

- ❑ a) para definir qual a informação que será necessário recolher para "alimentar" um sistema de Contabilidade de Gestão é conveniente definir previamente o método contabilístico a utilizar;
- ❑ b) para definir qual a informação que será necessário recolher para "alimentar" um sistema de Contabilidade de Gestão é conveniente definir previamente o sistema de valorimetria para cada factor;
- ❑ c) para definir qual a informação que será necessário recolher para "alimentar" um sistema de Contabilidade de Gestão é conveniente definir previamente o sistema de custeio para cada factor;
- ❑ d) todas as anteriores são verdadeiras.

4.3. Assinale qual das seguintes frases é verdadeira:

- ❑ a) o sistema de Contabilidade de Gestão é definido no princípio e mantem-se inalterado para sempre;
- ❑ b) o sistema de Contabilidade de Gestão é definido no princípio, mas de ano para ano pode e deve ser alterado conforme as necessidades;
- ❑ c) o sistema de Contabilidade de Gestão é definido no princípio, mas ao longo do ano pode e deve ser alterado conforme as necessidades;
- ❑ d) todas as anteriores são verdadeiras.

RESPOSTAS CORRECTAS:

4.1 d)

4.2 d)

4.3 b)

GLOSSÁRIO

A

Acréscimo de benefício líquido (ABL)
Exprime o acréscimo de rendimento do empresário e da respectiva família, em empresas familiares, que poderá ser alcançado em consequência da realização do investimento. Traduz-se pelo quociente entre o valor líquido actualizado calculado com base no benefício líquido adicional do projecto após o financiamento, uma vez corrigido do respectivo auto financiamento e o valor líquido actualizado correspondente ao benefício líquido sem projecto.

Actividade Cíclica
Actividades em que o seu período de repetição se assemelha ao do exercício (ex. culturas anuais ou perenes).

Actividade Contínua
Actividades que têm um padrão de repetição das suas operações num ciclo sensivelmente mais curto que o de um exercício de gestão (ex. pecuária de bovinos leiteiros).

Activo
Valores que a empresa possui ou que tem direito a receber e são registados contabilisticamente.

Actualização
Processo de determinação do valor actual de uma quantia vencida em data futura; operação inversa da capitalização que permite projectar no presente fluxos de rendimentos futuros.

Amortização
Custo que pretende traduzir a depreciação no valor imobilizado (isto é, o desgaste dos bens de capital em causa). Corresponde ao montante anual que deverá ser contabilizado de forma a, no final da vida útil de cada bem de capital fixo, ser possível efectuar a sua substituição por um bem equivalente. Visa garantir as condições de perenidade da actividade económica que os utiliza.

Análise de Sensibilidade
Processo que permite quantificar variações de resultados face a uma eventual variação na quantidade ou no preço do respectivo produto final ou factores de produção nela utilizados.

Aparelho de Produção
Conjunto constituído pelo capital fundiário, o capital de exploração fixo e a mão-de-obra permanente. Corresponde aos chamados factores fixos ou estruturais.

Assalariado Eventual
Pessoa que presta trabalho na exploração de uma forma irregular, sem continuidade, e durante uma parte apenas do ano agrícola.

Assalariado Permanente
Pessoa que fornece trabalho agrícola com carácter permanente sendo para o efeito regularmente remunerada. Dado o seu carácter permanente faz parte integrante do aparelho de produção da empresa agrícola.

Auto-aprovisionamento
Destino dos produtos agrícolas que são consumidos ou utilizados pela própria empresa ou pelo empresário e a sua família no seio do seu aparelho de produção.

Auto-consumo
Destino dos produtos agrícolas que são consumidos pela empresa ou família fora do aparelho de produção.

Auto-financiamento
Corresponde à fracção do conjunto dos capitais investidos que é financiada pelo próprio empresário, tendo em vista a realização dum investimento.

B

Benefício líquido adicional antes do financiamento
O benefício líquido adicional antes do financiamento de um projecto de investimento, representa o fluxo de benefícios correspondentes à recuperação e remuneração do conjunto dos capitais investidos, constituindo a base para o estabelecimento dos diferentes tipos de critérios de rendibilidade empresarial da totalidade dos capitais investidos.

Benefício líquido adicional após financiamento
O benefício líquido adicional após financiamento de um projecto de investimento representa o fluxo de benefícios correspondentes à recuperação e remuneração do conjunto dos capitais próprios investidos. Obtém-se subtraindo ao benefício líquido adicional antes do financiamento o financiamento líquido do projecto de investimento, o qual integra os subsídios de capital e os empréstimos (como entradas) e o serviço da dívida (como saída). Serve de base para o cálculo dos diferentes tipos de critérios de análise de rendibilidade dos capitais próprios.

Benefício líquido ou *cash-flow*
Balanço entre *inflows* (entradas) e *outflows* (saídas).

***Break-even* ou limiar de rentabilidade (perspectiva preço)**
Preço de venda da produção que, para determinada quantidade produzida, permite fazer face aos custos totais existentes.

***Break-even* ou limiar de rentabilidade (perspectiva volume)**
Volume de produção necessário para fazer face à totalidade dos custos existentes.

C

Capital de exploração adicional
O capital de exploração adicional reflecte os acréscimos de fundo de maneio necessários para fazer face aos aumentos anuais que se prevê venham a ocorrer nos encargos de exploração da empresa desde o ano em que se inicia a realização dos investimentos até ao ano a partir do qual os encargos de exploração se tornem constantes.

Capital de exploração
Capital representado pelo conjunto de bens materiais móveis e serviços necessários para fazer produzir a propriedade rústica. Divide-se em capital fixo e capital circulante.

Capital de exploração circulante
Conjunto de bens de produção que permanecem pouco tempo na exploração agrícola e só podem ser utilizados uma única vez. Pode ser de maneio, cativo ou aprovisionado Ex. adubos, dinheiro de caixa, etc.

Capital de exploração fixo inanimado
Conjunto das máquinas e alfaias agrícolas pertencentes à empresa.

Capital de exploração fixo vivo
Conjunto do efectivo pecuário produtivo pertencente à exploração agrícola.

Capital fundiário
Corresponde à propriedade rústica, constituída por um ou mais prédios rústicos, englobando a terra e tudo o que nela se encontra incorporado com características de permanência, dela se não podendo separar sem que a sua capacidade produtiva se altere de forma significativa. Pode ser dividido em terra e águas naturais e benfeitorias (melhoramentos fundiários, construções e plantações).

Capital
Qualquer bem material destinado a ser utilizado nas empresas para produção de outros bens num determinado momento.

Capitalização
Operação que permite projectar no futuro fluxos de rendimentos actuais.

Centro de Análise ou Centro de Responsabilidade
Corresponde a uma unidade de uma organização, chefiada por um gestor que é responsável pelas suas actividades.

Centro de Resultado
São aqueles em que o responsável tem poder de decisão sobre meios que se traduzem em custos e proveitos, isto é, não têm apenas poder sobre a utilização dos recursos que geram custos, mas também sobre recursos que geram vendas dos produtos, mercadorias ou passivos.

Centros de Custo
São aqueles em que o responsável tem o poder de decisão sobre meios que se traduzem em custos, ou seja, sobre a utilização de recursos.

Centros de Investimento
São aqueles em que o responsável tem poder de decisão sobre meios que se traduzem, não apenas em custos e proveitos, mas também noutros elementos patrimoniais, como sejam os activos e/ou passivos.

Chave de Imputação Teórica
Formas de imputação de custeio real com base em chaves de imputação que são o resultado da sensibilidade do gestor, não se baseando em dados reais observados, pelo que a sua validade é muito discutível.

Ciclo da Gestão
O ciclo da gestão incluí três vértices distintos, o Planeamento, a Implementação e o Controlo, ligados entre si e sem princípio ou fim aparente.

Conta – Orçamento Real
Constitui um elenco de proveitos e custos reais organizados de forma a cumprir determinado objectivo.

Conta de Actividade
O mesmo que Conta ou Orçamento Real, mas que se reporta apenas a uma actividade.

Conta de Cultura
O mesmo que Conta de Actividade.

Conta de Unidade de Negócio
O mesmo que Conta de Actividade.

Contabilidade Analítica, Interna, de Gestão
Consiste na atribuição financeira, a um ou múltiplos segmentos das organizações, dos custos resultantes dos níveis de utilização ou consumo de recursos, dos proveitos decorrentes da produção de bens ou prestação de serviços e dos níveis de activos e passivos afectos à sua exploração. Deve constituir um instrumento para auxiliar os gestores a definir a estratégia da empresa de forma a melhorar o seu desempenho.

Contabilidade
Conjunto de processos normalizados utilizados para recolher, classificar e processar informação interna da empresa.

Contabilidade Fiscal, Geral, Histórica, Externa
Sistema de contabilidade estabelecido por legislação que as empresas públicas e de grande dimensão são obrigadas a seguir, com o objectivo de apurar o montante de impostos que a empresa tem de pagar ao Estado.

Controlo de Gestão
Conjunto de instrumentos que motivem os responsáveis a atingir os objectivos estratégicos da empresa, privilegiando a acção e a tomada de decisão em tempo útil.

Controlo Orçamental
Instrumento de acompanhamento dos objectivos e dos meios definidos no plano e no orçamento, assumindo um papel importante no processo de gestão orçamental e de controlo de gestão.

Co-produtos
Designação atribuída a dois ou mais produtos conjuntos que possuam uma importância relativa semelhante (medida, por exemplo, em termos de volume de facturação). Neste caso, normalmente os produtos são todos designados por produtos principais.

Critério das Quantidades Produzidas
Critério utilizado para repartir custos conjuntos pelos co-produtos, que consiste na repartição dos custos conjuntos na proporcionalidade directa das quantidades físicas produzidas (exige grandezas físicas semelhantes).

Critério do Lucro Nulo
Critério utilizado para repartir os custos conjuntos entre produtos e subprodutos, em que se atribui ao subproduto um montante do custo conjunto igual ao valor das suas vendas.

Critério do Valor das Vendas
Critério utilizado para repartir custos conjuntos pelos Co-produtos, que consiste na repartição do montante de custos conjuntos proporcionalmente ao respectivo peso no valor das vendas da produção.

Critério do Valor das vendas reportadas ao ponto da separação
Idêntico ao anterior, mas em que o valor das vendas é líquido dos custos específicos de cada produto.

Curto prazo
Período de tempo em que pelo menos um factor de produção é fixo.

Custeio Racional

Sistema que calcula os preços de transferência com recurso a um conceito de quota teórica, utilização normal ou capacidade de determinado centro de custo. Essa utilização normal é medida nas unidades de reflexão: horas normais de trabalho ano, capacidade de produção de uma determinada unidade produtiva, etc. Enquanto os custos variáveis são imputados na sua totalidade, os custo fixos são imputados de acordo com a referida quota teórica e não com a sua utilização real.

Custeio Real

Procedimentos utilizados para calcular os preços de transferência de um centro de custo e que se baseiam no seus custos reais.

Custeio Standard

Forma de custeio teórico em que se calculam os preços de transferência utilizando valores padronizados não específicos da empresa (originários de estudos ou de cálculos teóricos de funções de produção).

Custeio Teórico

Procedimentos que fazem a imputação dos centros de custos não se baseando em custos reais para o apuramento dos preços de transferência.

Custeio Total

Sistemas que incorporam a totalidade dos custos (fixos e variáveis) para apuramento dos preços de transferência.

Custeio Variável

Sistemas que apenas fazem reflectir nos centros de resultados (actividades ou produtos) os custos variáveis. Não consideram os custos fixos no apuramento dos preços de transferência.

Custo afundado

Custos realizados até ao momento de uma determinada tomada de decisão e que são indiferentes no apoio a essa mesma tomada de decisão. Num qualquer momento do tempo, o agricultor deverá decidir de acordo com os custos resultantes dessa decisão e nunca com base nos custos já realizados até essa data. A este tipo último de custos, neste contexto, atribui-se a designação de custos afundados.

Custo anual equivalente (CAE)

Critério que exprime o valor anual (amortização e juros) equivalente a um dado capital investido. Permite a comparação de investimentos que entre si diferem sobretudo quanto aos respectivos montantes e períodos de vida útil.

Custo atribuído

Encargos que são originados pela utilização de determinado recurso da empresa, sacrificando utilizações alternativas.

Custo de Oportunidade

Custo associado a uma determinada opção de aplicação de um recurso, que traduz o montante que o empresário deixa de ganhar por "perder a oportunidade" de aplicar esse mesmo recurso numa alternativa de risco equivalente. Mede-se normalmente com base numa taxa de juro.

Custo fixo

Custo que não depende da quantidade de produto produzido, sendo, por definição, constante para qualquer nível de output. Resultam da existência dos factores de produção fixos que constituem o aparelho de produção.

Custo fixo específico

Custo fixo específico de uma determinada actividade agrícola.

Custo marginal

Acréscimo de custo gerado pelo aumento unitário do nível de produção.

Custo médio

Relação existente entre o valor do custo dividido pela quantidade de produto a partir dele originada. Se o custo em causa for o custo total, fala-se de custo total médio. Caso se refira ao custo variável ou custo fixo, fala-se de custo variável médio ou custo fixo médio, respectivamente.

Custo não específico

Custo que não pode ser imputado a nenhuma actividade agrícola específica; custo geral.

Custo

Sacrifício de todo ou parte de um determinado recurso.

Custo Total

Conjunto de custos fixos e variáveis ou custos reais e atribuídos ou custos específicos e não específicos.

Custo variável

Custo que depende da quantidade de produto produzida e está relacionado com a tecnologia utilizada e com o preço dos factores variáveis.

Custo variável degressivo

Custo que varia menos do que proporcionalmente com o volume (gráfico com a concavidade voltada para baixo).

Custo variável progressivo

Custo que varia de forma mais do que proporcional com o volume (gráfico com a concavidade voltada para cima).

Custo variável proporcional

Custo varia proporcionalmente com o volume (o gráfico é uma linha recta).

Custos Conjuntos

Custos gerados no processo produtivo das produções conjuntas ao longo de uma fase comum que se prolonga até ao momento da individualização e separação dos produtos.

Custos Directos

São aqueles custos que são específicos de determinado produto ou actividade.

Custos Indirectos

São custos que, não sendo específicos de uma actividade ou produto, são agrupados numa conta genérica e no final do exercício imputados a cada centro de análise com um qualquer critério de imputação.

D

Descapitalização

Diminuição exagerada do capital duma empresa. Pode ocorrer frequentemente, por exemplo, se o empresário agrícola não considerar todos os anos os custo de Amortização, consoante a desvalorização dos seus bens de capital.

Despesa

Obrigação de pagar associada a um período de tempo bem definido e a fluxos reais de "matérias-primas".

Desvio ao orçamento

Variável que mede a diferença entre os valores orçamentados e os valores verificados, podendo assumir valores positivos ou negativos, de preços ou quantidades.

E

Economia de escala

Economia resultante da distribuição dos custos fixos por uma maior quantidade de produto, admitindo que o seu preço se mantém constante. Nestas circunstâncias o custo total unitário diminui, obtendo-se um ganho superior por unidade vendida.

Empresa agrícola

Unidade técnico-económica no âmbito da qual se procede à aplicação de recursos (factores de produção) sob a direcção de um único centro de decisão (empresário) e orientada para o desenvolvimento de actividades agrícolas (produções vegetais, animais e florestais) e não agrícolas (turismo rural, artesanato, aquacultura, aluguer de equipamento próprio, transformação de produtos, …), visando objectivos de natureza empresarial relacionados com a obtenção de um resultado líquido económico o mais elevado possível.

Empresário

Agente responsável pela iniciativa da produção, reunindo os recursos em trabalho e capital necessários para a obtenção do melhor resultado económico possível, e assumindo os riscos inerentes de tal iniciativa, sendo, por isso, remunerado através do lucro.

Encargo Fixo

O mesmo que custo fixo.

Encargo Social

Encargo resultante de contribuições para a Segurança Social, subsídio de férias e 14º mês, sendo que estes últimos só existem para trabalhadores permanentes.

Encargo Variável

O mesmo que custo variável.

Excedente bruto de exploração

O cálculo do excedente bruto de exploração, obtém-se, subtraindo à totalidade da produção e dos subsídios à exploração, as compras, os impostos e os encargos com o pessoal.

Exploração agrícola de tipo empresarial

As explorações de tipo empresarial têm como objectivo prioritário assegurar uma maximização dos resultados líquidos da empresa, devendo os seus resultados económicos estar relacionados, no essencial, com a remuneração quer dos capitais próprios investidos, quer da capacidade empresarial demonstrada.

Exploração agrícola de tipo familiar

As explorações de tipo familiar têm como objectivo principal a manutenção e melhoria das condições de vida do agregado familiar, cujos membros asseguram o normal funcionamento da exploração agrícola. Assim sendo, os resultados económicos a levar em consideração na análise da sua "performance" num dado período de tempo, deverão ser escolhidos em função da sua capacidade para medir a remuneração dos factores de produção que são pertença da família (recursos próprios), com especial relevo para os factores terra e trabalho.

Exploração agrícola

O mesmo que empresa agrícola.

F

Factor de capitalização

Factor que permite reportar a um momento futuro no tempo (n) um valor obtido no momento presente. A sua expressão de cálculo é $FC=(1+i)^n$, sendo i a respectiva taxa de capitalização.

Factor de desconto de uma anuidade constante

Factor que permite reportar a um momento presente uma série de valores constantes, a obter em momentos futuros no tempo (t). A sua expressão de cálculo é $FDA=[(1+i)^t -1]/i(1+i)^t$

Factor de desconto ou actualização

Factor que permite reportar a um momento presente um valor a obter num momento futuro do tempo (n). A sua expressão de cálculo é FD=1/(1+i)n, sendo i a respectiva taxa de desconto (ou actualização).

Factor de Recuperação do Capital

Factor inverso do factor de desconto de uma anuidade constante que permite calcular o montante anual que é necessário repor, ao fim de t anos de vida de um dado valor inicial, tendo em conta os juros correspondentes aos montantes anuais, ainda não repostos. O factor de reposição do capital resulta da multiplicação do factor de capitalização ($FC=(1+i)^t$) pelo chamado Sinking fund Factor ($SFF=i/(1+i)^t -1$), o qual permite calcular o valor anual equivalente à respectiva amortização.

Factores de produção

Conjunto de recursos (humanos ou materiais) utilizados no processo produtivo. Normalmente os factores de produção classificam-se em Capital (que inclui a terra), Trabalho e Empresário.

Factores de produção fixos

O mesmo que Aparelho de Produção.

FIFO (first in first out)

Sistema contabilístico de valorimetria que evidencia a necessidade de escoar primeiramente os produtos que se encontram armazenados há mais tempo e que entraram em primeiro lugar em stock.

Função de produção

Expressão analítica que traduz o conjunto de relações que se estabelecem entre as quantidades dos factores de produção utilizados num processo produtivo e a quantidade de produto que através dele é gerado.

G

Gestão

Forma de assegurar uma utilização dos recursos escassos da empresa, no sentido de alcançar os objectivos previamente fixados.

Gestão Orçamental

Práticas de gestão que se traduzem na elaboração e controle da execução de programas de acção traduzidos em valores económicos através de orçamentos.

I

Implementação

Execução ou realização do projecto previamente concebido.

Incentivos
Usualmente designados por prémios, que preferencialmente devem ser definidos com base nos resultados líquidos da empresa.

Indicadores de Performance
Conjunto de indicadores que medem o cumprimento de cada um dos objectivos da empresa.

Iniciativas
Conjunto de medidas que a implementar para conseguir alcançar as metas definidas.

Intervalo de controlo
Periodicidade com que se efectua a medição dos desvios entre os valores orçamentados e os valores verificados; este intervalo está estritamente ligado com o intervalo de tempo mínimo considerado em sede de orçamento, uma vez que não poderá ser inferior a este.

Investimento
Utilização de um recurso no sentido de se obter um determinado retorno financeiro.

J

Juro
O Juro é a designação dada à remuneração do Capital. Calculado a partir de uma taxa, pode corresponder a um valor real ou meramente atribuído.

Juros compostos
Ou capitalização de juro. Neste regime de juro, o mutuário não paga o juro no fim de cada unidade de tempo, ficando em sua posse. Nesta situação o juro é adicionado ao capital em dívida no fim de cada unidade de tempo para formar um novo capital na unidade de tempo imediata. O juro vencido fica a vencer juros na unidade de tempo imediata, havendo juros de juros.

L

LIFO (Last in, first out)
Sistema contabilístico de valorimetria que evidencia a necessidade de escoar primeiramente os produtos que se encontram armazenados há menos tempo e que entraram em último lugar em stock.

Limiar de Encerramento
Pode ser definido em termos de volume de produção e em preço dessa mesma produção. E consiste em calcular qual o valor da produção (fazendo variar a quantidade ou o preço) necessário para fazer face aos custos variáveis.

Longo-prazo
Período de tempo em que todos os recursos são variáveis.

Lucro
Lucro é a designação dada à remuneração do empresário. Remunera a sua capacidade de iniciativa, de gestão e de risco.

M

Margem Bruta
Corresponde à diferença entre o total de receitas associadas a uma actividade (RTa) e a totalidade dos Encargos Variáveis que lhe estão associados.

Margem de Contribuição da actividade
Resultado proveniente da diferença entre o valor da margem bruta da actividade e os encargos fixos específicos.

Margem de Contribuição Total da empresa
Valor resultante do somatório das margens de contribuição de todas as actividades praticadas na empresa.

Melhoramento fundiário
Tipo de capital fundiário (benfeitorias), representado pelas modificações feitas para aumentar a produtividade do solo ou de tornar mais rentáveis as condições de cultivo, de que são exemplo as surribas, as despedregas, os socalcos, etc.

Meta
Valores concretos, ou intervalos de valores, que se pretende atingir em cada um dos indicadores de performance.

Método das amortizações constantes
Método de cálculo das amortizações que considera que os bens se vão "desgastando" (ou depreciando) de forma homogénea ao longo da respectiva vida útil.

Método das Operações (ABC)
Método contabilístico da esfera da contabilidade analítica que permite determinar quais os custos indirectos a imputar a um produto ou serviço consoante o tipo de actividade a que se referem.

Método das Secções homogéneas
Método contabilístico que se baseia no seccionamento da empresa em centros de responsabilidade (secções).

Método do Lucro Nulo
O mesmo que Critério do Lucro Nulo.

Método Tradicional
Método em desuso nos dias de hoje. Sinteticamente, no método tradicional, a regra geral é a da distribuição dos custos indirectos pelas unidades produzidas com base numa medida temporal ou de volume (por exemplo, número de horas de trabalho, número de horas máquina ou número de unidades produzidas).

Métodos Contabilísticos
Procedimentos adoptados ao nível da empresa, com o objectivo de apurar custos, proveitos e resultados, que possam ter maior utilidade para a tomada de decisões de gestão.

O

Objectivo Estratégico
Estabelece uma direcção a seguir no longo prazo e deve ser estabelecido com um profundo conhecimento da empresa assim como da realidade que a envolve – mercados, aspectos sociais, culturais, etc.

Objectivo Operacional
Permite estabelecer um plano prático, com um horizonte temporal mais curto, que define a forma como a empresa vai organizar os seus diversos factores de produção no sentido de cumprir os objectivos estratégicos.

Orçamento Ajustado
Utilizados para o cálculo do desvio total quando os sistemas contabilísticos não permitem o registo de preços e quantidades e apenas se possui os valores.

Orçamento Anual
Orçamento que se reporta a um ano de actividade.

Orçamento de Tesouraria
Neste tipo de orçamentos confrontam-se os recebimentos previstos para a actividade com os pagamentos que a empresa deverá efectuar, reportados no mesmo período de tempo.

Orçamento
Elenco de proveitos e custos organizados de forma a cumprir determinado objectivo.

Orçamento Financeiro
Complementar ao orçamento de tesouraria, no orçamento financeiro pretende dar-se adequada utilização aos saldos positivos do orçamento de tesouraria e planear o esquema de cobertura dos défices que este apresente.

Orçamento Plurianual
Orçamento se debruça sobre mais do que um ano de actividade.

Orçamento Provisional
Orçamentos que reflectem dados de planos futuros.

Orçamento Real
O mesmo que Conta. Orçamentos que reflectem dados retirados da realidade.

Orçamentos Globais
Orçamento que se refere ao todo de uma empresa.

Orçamentos Parciais
Orçamento que se refere apenas a uma parte da empresa (ex. uma actividade).

OTE - Orientação técnico-económica
Critério de classificação da exploração agrícola. Calculado com base nas MBP das diferentes produções agrícolas das explorações permite estabelecer uma tipologia do maior ou menor nível de especialização dos sistemas de produção agrícola e da natureza dessa mesma especialização.

P

Pagamento
Fluxo monetário que contrabalança o fluxo real de matérias associado à criação de despesa; está associado a um período de tempo, que pode contudo não coincidir com o período da despesa, ou seja, o pagamento correspondente a uma determinada despesa pode ocorrer num período diferente.

Painel de Controlo Multi-dimensional
Instrumento utilizado para controlar a implementação de um determinado plano, tanto ao nível operacional como ao nível estratégico.

Passivo
Conjunto dos valores negativos de uma empresa e que esta deve pagar como: dívidas, obrigações, responsabilidades, etc.

Período de recuperação (PR)
O período de recuperação de um investimento é dado pelo número de anos do seu período de vida útil necessários para que o fluxo actualizado de benefícios líquidos positivos iguale o valor actualizado do montante total investido. Trata-se, pois, de uma medida de rendibilidade assente fundamentalmente no factor tempo, à qual se apontam duas importantes limitações: não ter em conta os benefícios líquidos proporcionados depois do período de recuperação e até ao fim da vida útil do investimento, nem o modo como evoluem durante aquele período os valores dos benefícios líquidos nele gerados.

Planeamento
Conjunto de procedimentos que visam estabelecer o curso das acções, que parte da análise da empresa, do contexto económico e social em que esta se insere e da evolução que é possível estimar para estes factores, e propõe formas de organização de recursos (escassos) promissoras para a realização dos objectivos previamente definidos.

Plano de exploração
Consiste na descrição e escalonamento ao longo da vida útil do projecto, dos encargos e receitas anuais de exploração previstos com a realização do investimento e concretiza-se, na prática, através da chamada Conta de Exploração Previsional do projecto.

Plano de financiamento
Consiste na descrição e escalonamento ao longo da vida útil do projecto dos empréstimos previstos para o financiamento do investimento no curto e longo prazos e dos respectivos serviços de dívida (juros e amortizações).

Plano de investimento
Consiste na descrição e escalonamento ao longo da vida útil do projecto dos investimentos inicial e de substituição previstos e concretiza-se, na prática, através dos chamados Mapas Síntese do Investimento e Calendário de Execução dos Investimentos.

Plano Oficial de Contas
Define os princípios e a forma de classificar os diversos elementos patrimoniais da empresa num conjunto de contas. Utilizado na Contabilidade Geral, Externa, Histórica ou Fiscal.

Preço de Mercado
Preço pelo qual compradores e vendedores trocam um determinado item num determinado mercado.

Preço de Transferência
Forma de valorização das transferências de produtos e serviços entre centros de análise. É um instrumento para valorizar os fluxos reais entre centros de responsabilidade.

Preço Negociado
Preço utilizado no Custeio Negociado, que incorporam na sua racionalidade não só o valor de mercado, como outros factores relacionados com qualidade, prazos de entrega, facilidades de pagamento, etc.

Produções Conjuntas
É a existência de mais do que um produto originado a partir de uma mesma actividade de produção, situação que surge com muita frequência nas empresas agrícolas (ex. palha e grão dos cereais).

Produtividade
Medida da relação existente entre os inputs utilizados (quantidades ou custos) e os outputs efectivamente gerados; quanto menores os inputs para uma determinada quantidade de produto ou quanto maior os outputs para uma determinada quantidade de inputs, maior a produtividade.

Produto Bruto
Somatório dos valores reais ou atribuídos, a preços correntes de mercado, dos produtos principais e secundário vendidos, consumidos em natureza, auto-aprovisionados, auto-consumidos, corrigidos pela respectiva variação de stocks.

Projecto agrícola
Proposta de aplicação no presente de um conjunto de recursos relativamente escassos directamente associados a combinações mais ou menos diversificadas de actividades exclusiva ou predominantemente agrícolas, feita com a intenção de gerar no futuro um fluxo de bens e serviços de valor bem determinado e por intermédio do qual se visa atingir objectivos de natureza empresarial e social

Proveito
O proveito corresponde à criação de um bem ou recurso, associado a um período de tempo.

R

Rácio Benefícios-custos
Medida da rendabilidade de um investimento expressa pelo quociente entre os benefícios e custos depois de actualizados a uma taxa convenientemente escolhida, correspondente ao respectivo custo de oportunidade do capital.

Recebimento
Fluxo monetário que contrabalança o fluxo real de produtos associado à criação de receita; está associado a um período de tempo, que pode não coincidir com o período da receita, ou seja, o recebimento correspondente a uma determinada receita pode ocorrer num período diferente.

Receita
Ocorre no momento em que é criado o direito de receber, isto é, corresponde à emissão da respectiva factura. É um direito que normalmente ocorre em simultâneo com o fluxo real de saída de produtos da empresa para o cliente.

Rendimento Bruto da Exploração (RBE)
Calcula-se subtraindo ao VAB as taxas, impostos e prémios relativos apenas à exploração.

Rendimento do Capital da Empresa (RCE)
Calcula-se a partir do RLE por subtracção das contribuições, impostos e prémios de seguros sobre bens fundiários (CISf), dos salários e encargos sociais pagos e atribuídos (St) e das rendas pagas (Rp), e traduz a rentabilidade do conjunto do capital da empresa, independentemente da sua origem

Rendimento do Capital Próprio (RCP)
Calcula-se subtraindo-se o valor dos Juros efectivamente pagos (Jp) ao RCE.

Rendimento do Empresário e da Família (REF)
Calcula-se subtraindo ao RLE as contribuições, impostos e prémios de seguros sobre bens fundiários (CISf), as rendas pagas (Rp) os juros sobre capital de exploração alheio (Jp) e os salários e encargos sociais pagos (Sp).

Rendimento do Trabalho (RT)
Calcula-se subtraindo ao RLE as contribuições, impostos e prémios de seguros sobre bens fundiários (CISf), a renda calculada com base em valores representativos (R), os juros sobre o capital de exploração calculados na mesma base (J).

Rendimento do Trabalho Familiar (RTF)
Calcula-se subtraindo ao RT os salários e encargos sociais efectivamente pagos como tal (Sp).

Rendimento Empresarial (RE)
Calcula-se deduzindo ao RLE a totalidade dos salários e encargos sociais (pagos ou atribuídos), com excepção da remuneração do trabalho directivo) (St), as rendas pagas ou atribuídas (Rt) e os juros sobre os capitais próprios (atribuídos) e alheios (pagos) (Jt). Este resultado exprime a remuneração alcançada pelo empresário em consequência da sua capacidade empresarial e dos riscos assumidos.

Rendimento Fundiário (RF)
Calcula-se subtraindo ao RLE os salários e encargos sociais pagos e atribuídos incluíndo a remuneração do trabalho directivo (St+RTD) e os juros sobre o capital de exploração próprio e alheio.

Rendimento Liquido da Exploração (RLE)
Calcula-se subtraindo ao Rendimento Bruto de Exploração (RBE) o valor da amortizações .

Reserva para Riscos
Valor de reserva lançado nos custos, com o objectivo de fazer face a eventuais riscos que não encontrem cobertura no mercado de seguros, e que o empresário não esteja disposto a correr.

Resíduo
Produto de baixo valor ou que constitui mesmo um custo acrescido para a empresa, uma vez que, por vezes, e devido à sua nocividade (ambiental ou outra), tem que ser armazenado e devidamente tratado antes de poder ser "escoado" para o exterior.

Resultados contabilísticos
Tanto podem ser económicos como de tesouraria, e apuram-se com base no Plano Oficial de Contas.

Resultados de tesouraria ou financeiros
Resultados apurados pela diferença entre Recebimentos e Pagamentos.

Resultados Económicos
Resultados apurados pela diferença entre Proveitos e Custos.

Risco
Qualquer situação que pode originar um acidente ou doença. O risco tem duas componentes: a probabilidade de ocorrência de algo e o nível de significância que esse acontecimento tem nos resultados de determinada actividade (quebras de rendimento que provoca).

S

Salário
Remuneração do trabalho. O nível e frequência do salário dependem, sobretudo, do grau de qualificação e do nível de responsabilidade do exercício, muito embora a antiguidade possa exercer influência, normalmente positiva. O vínculo do trabalhador à empresa poderá ser levado em conta.

Saldo de tesouraria ou *cash-flow*
Resultado financeiro da maior importância, directamente relacionado com a viabilidade financeira de curto prazo da empresa. Calcula-se subtraindo ao total dos *inflows*, ou seja, das entradas de fundos financeiros (correspondentes ao recebimento efectivo das receitas) o total dos *outflows*, ou seja, das saídas efectivas de fundos financeiros (que correspondem ao pagamento das despesas efectuadas). Este resultado tanto pode ser calculado ao nível parcelar de cada actividade, como ao nível global da empresa.

SAU - superfície agrícola útil
Parte da superfície total da exploração agrícola ocupada por terras aráveis (limpas ou sob-coberto de matas e florestas), culturas permanentes e pastagens permanentes.

Sistema de custeio
Conjunto de procedimentos que determinam a forma como é efectuado o apuramento dos preços de transferência.

Sistema de Incentivos
Conjunto de medidas com o intuito de incentivar os trabalhadores a contribuir para os objectivos da empresa.

Sistema de preços constantes
O sistema de preços constantes baseia-se no nível e na relação dos preços de ano base. Assim e para a elaboração do *cash-flow*, o preço dos produtos, factores intermédios, terra e trabalho, reportam-se sempre ao ano base considerado. O custo de oportunidade utilizado é real em relação ao factor capital e o serviço da dívida deve por isso ser deflacionado.

Sistema de preços nominais
O sistema de preços nominais baseia-se no nível e na relação de preços previstos para o período de vida útil do projecto. Assim e para a elaboração do *cash-flow*, o preço dos produtos, factores intermédios, terra e trabalho, reportam-se sempre a quanto à evolução dos preços dos produtos e factores de produção para o período de vida útil do projecto. O custo de oportunidade utilizado é nominal, em relação ao factor capital e o serviço da dívida não deve por isso ser deflacionado.

Sistema de preços reais
No sistema de preços reais, os preços nominais são deflacionados pela taxa média de inflação prevista. Assim e para a elaboração do *cash-flow*, este sistema assenta numa previsão quanto à evolução dos preços dos produtos, factores intermédios, terra e trabalho. O custo de oportunidade utilizado é real, em relação ao factor capital e o serviço da dívida deve por isso ser deflacionado.

Sistema Valorimétrico
Diz respeito à forma de valorização dos fluxos de saída de produtos (ou factores) de uma secção da empresa para outra.

Sub-produtos
São claramente produtos secundários, cuja produção não é especialmente procurada, mas que representam algum valor para a empresa.

T

Taxa de juro
Taxa de remuneração do capital emprestado.

Taxa interna de rentabilidade (TIR)
É, por definição, a taxa de actualização para a qual se anula o respectivo valor líquido actualizado.

U

UTA - unidade de trabalho ano
Medida padrão que se define em Portugal como sendo a actividade de uma pessoa ocupada com trabalhos agrícolas a tempo completo (8 horas/dia) durante a totalidade dos dias úteis anuais (275 dias/ano), o que significa que 1 UTA corresponde a 2.200horas/ano.

V

Valor Acrescentado Bruto (VAB)
Resultado da diferença do valor do Produto Bruto e dos encargos correspondentes às compras de bens e serviços externos.

Valor Liquido Actualizado (VLA)
Medida da rendibilidade de um investimento que resulta da diferença entre os valores dos benefícios e dos custos previsionais que o caracterizam, depois de actualizados a uma taxa de actualização convenientemente escolhida, correspondente ao respectivo custo de oportunidade do capital.

Valor Residual
Valor que um determinado equipamento terá, após se ter esgotado a sua utilização.

Variação de existências
Corresponde à diferença em valor dos factores e produtos armazenados no principio e fim do ano.

Volume de produção limiar
Mesmo que *break-even* (perspectiva do volume).

Informações Complementares

Lista de auxiliares didácticos complementares

- Volume de Exercícios – Controlo de Gestão Agrícola (inclui as fichas de avaliação final de cada unidade)
- Software de e-learning – Controlo de Gestão Agrícola

Lista de contactos úteis

- Ministério da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas
  Instituto de Desenvolvimento Rural e Hidráulica
  Direcção de Serviços para a Qualificação e Associativismo
  Av. Afonso Costa, nº 3 1949-002 LISBOA, PORTUGAL
  Tel: 218 442 200 Fax: 218 442 202
  URL: **www.idrha.min-agricultura.pt**
- Departamento de Economia Agrária e Sociologia Rural
  Instituto Superior de Agronomia
  1349-017 Lisboa, PORTUGAL
  Telf: (+351) 21 365 34 72 / 21 365 31 00 Fax: (+351) 21 362 07 43
  URL: **www.isa.utl.pt/deasr** Email: **deasr@isa.utl.pt**
- AGRO.GES - Sociedade de Estudos e Projectos
  Av. República 412 2750-475 CASCAIS, PORTUGAL
  Tel: (+351) 21 484 74 40 Fax: (+351) 21 484 74 41
  URL: **www.agroges.pt** E-mail Geral: **mail@agroges.pt**

Informação genérica útil às empresas agrícola

- Agro Portal (www.agroportal.pt)
- Ministério da Agricultura (www.min-agricultura.pt)
- APDTICA - Associação Portuguesa para o Desenvolvimento das Tecnologias de Informação e Comunicação na Agricultura (www.agriculturadigital.org)
- APEPA - Associação Portuguesa de Escolas Profissionais Agrícolas (http://www.apepa.pt/)

Ensino Profissional

- APEPA - Associação Portuguesa de Escolas Profissionais Agrícolas (http://www.apepa.pt/)
- EPAAD - Escola Profissional Agrícola Afonso Duarte (http://epaad.no.sapo.pt/)
- Escola de Viticultura e Enologia da Bairrada (http://www.ep-viticultura-enologia-bairrada.rcts.pt/)
- Escola Profissional Agrícola Afonso Duarte (http://www.ep-agricola-a-duarte.rcts.pt/)
- Escola Profissional Agrícola Conde São Bento (http://www.esec-conde-s-bento.rcts.pt/)
- Escola Profissional Agrícola da Quinta da Lageosa (http://www.ep-agricola-qta-lageosa.rcts.pt/)
- Escola Profissional Agrícola de Alter do Chão (http://www.ep-agricola-alter-chao.rcts.pt/)

- Escola Profissional Agrícola de Carvalhais
  (http://www.ep-agricultura-carvalhais.rcts.pt/main.htm)
- Escola Profissional Agrícola de D. Dinis - Paiã
  (http://www.ep-agricola-d-dinis-paia.rcts.pt/)
- Escola Profissional Agrícola de Fermil de Basto
  (http://www.ep-agricola-fermil-basto.rcts.pt/)
- Escola Profissional Agrícola de Grândola
  (http://www.ep-agricola-grandola.rcts.pt/)
- Escola Profissional Agrícola de Ponte de Lima
  (http://www.ep-agricola-ponte-lima.rcts.pt/)
- Escola Profissional Agrícola do Rodo
  (http://www.ep-agricola-rodo.rcts.pt/)
- Escola Profissional Agrícola Fernando Barros Leal
  (http://www.ep-agricola-torres-vedras.rcts.pt/)
- Escola Profissional de Agricultura de Abrantes
  (http://www.ep-agricola-abrantes-abr.rcts.pt/)
- Escola Profissional de Agricultura de Carvalhais (EPAC)
  (http://www.ep-agricultura-carvalhais.rcts.pt/)
- Escola Profissional de Agricultura de Vagos
  (http://www.ep-agricultura-vagos.rcts.pt/)
- Escola Profissional de Agricultura do Algarve
  (http://www.ep-agricultura-algarve.rcts.pt/)
- Escola Profissional de Agricultura de Cister - Alcobaça
  (http://www.ep-agricultura-cister.rcts.pt/)
- Escola Profissional de Agricultura e Desenvolvimento Rural de Grândola - EPADRG

  (http://www.ep-agricola-grandola.rcts.pt/)
- Escola Profissional de Agricultura e Desenvolvimento Rural de Marco de Canaveses - EPAMAC
  (http://www.ep-agricola-m-canaveses.rcts.pt/)
- Escola Profissional de Desenvolvimento Rural de Alter do Chão
  (http://www.cavalonet.com/epdrac/)
- Europea - Association of European Agricultural Colleges
  (http://www.europea.org/)

Outros contactos para formação profissional

- Árvore de Problemas - Metodologia de Gestão de Projectos
  (http://www.arvoredeproblemas.com/)
- agroLine Course System ON-LINE
  (http://agroline.usc.es/teleformacion2/)
- CaF - Centro de Formação ... Porque FORMAÇÃO É A SOLUÇÃO
  (http://www.caf.pt/)
- College of Europe
  (http://www.coleurop.be/)
- Cursos a distancia organizados por FAO-Fodepal
  (http://www.rlc.fao.org/proyecto/fodepal/cursosnvo.htm)
- Evolui.com, o seu site de formação via Internet
  (http://www.evolui.com/)

- FEF - Fundação Europeia para a Formação
  (http://europa.eu.int/agencies/etf/index_pt.htm)
- Formação Profissional no IDRHa
  (http://www.idrha.min-agricultura.pt/formacao/index.htm)
- Herdade dos Gagos
  (http://www.cap-gagos.rcts.pt/)
- IFE Portugal
  (http://www.ife-po.com/)
- INOFOR - Instituto para a inovação na Formação
  (http://www.inofor.pt/)
- Instituto Europeu de Formação de Empresários e Gestores
  (http://www.instituto-europeu.com/)
- MBA Agrosoft - Gestão da Informação no Agronegócio
  (http://www.agrosoft.com.br/mba/)
- Programa AGRO - MEDIDA 7 - Formação Profissional
  (http://www.programa-agro.net/agro_medida.asp?id_medida=7)
- Programa Operacional Emprego, Formação e Desenvolvimento Social (POEFDS)
  (http://www.poefds.pt/)
- Sistema Nacional de Certificação Profissional - SNCP
  (http://www.iefp.pt/certificacao/Ficheiros/principio.htm)

Textos seleccionados para aprofundamento e exploração do tema

Barnard,C.S.; Nix,J.S.; "Farm Planning and Control" 2nd Edition, Cambridge University Press, 1981

Jordan,H. et alli; "O controlo de gestão" 5ª Edição, Áreas Editora, 2003

Pereira, C.C.; Franco, V.S.; "Contabilidade analítica" 6ª Edição, Rei dos Livros, 1994

Buckett,M; "An introduction to Farm Organisation and Management"; Pergamon Press, Oxford, 1981

Sebastian, R.A., Bermejo, A.S.;"Economia de la Empresa Agroalimentaria"; Ediciones Mundi-Prensa, Madrid, 2004

Jordan,H.; Neves, J.C., Rodrigues, J.A.; "O controlo de gestão"; Áreas Editora; Lisboa, 2003

Sousa, A.; "Introdução à Gestão"; Ed.Verbo; Lisboa, 1990

Avillez, F.; Estácio, F.; Neves, M.; "Análise de projectos agrícolas de investimento no contexto da Política Agrícola Comum; BPSM, Lisboa, 1987

Soares, J.O., Fernandes, A.V., Março, A.A., Marques, J.P.; "Avaliação de Projectos de Investimento na Óptica Empresarial"; Ed.Sílabo, Lisboa, 1999

Martinet,A.C; "Estratégia", Ed.Sílabo, Lisboa, 1989

Lindon,D. et alli; "Mercator 2000"; Publicações D.Quixote; 9ªedição, Lisboa 2000

Downey,W.D.; Erickson,S.P; "Agribusiness Management"; McGraw-Hill, 2nd Edition; New York, 1987

Stutley,R.; The definitive business plan"; Prentice Hall; London, 1999

Brown, M.L.; "Farm budgets – From farm income analysis to agricultural project analysis"; The Johns Hopkins University Press, London, 1979

Pereira,C.C., Franco,V.S.; "Contabilidade Analítica", Rei dos Livros, 7ª edição, Lisboa, 1994

Barros,C., Barros,A.; "Análise e Gestão Financeira de Curto Prazo"; Editora Vulgata; Lisboa, 1998

Warren,M.F.; "Finacial management for farmers"; Hutchinson 2nd edition, Essex, 1987

Lochard,J., Rodrigues, J.A., Ferreira,M.; "Compreender a gestão"; Ediprisma, Lisboa, 1989

UNIÃO EUROPEIA
Fundo Social Europeu

Governo da
República Portuguesa

Ministério da
Agricultura,
do Desenvolvimento
Rural e das Pescas

Agricultura e Futuro
Agro
Programa Operacional
Agricultura e Desenvolvimento Rural

Acção 7.3.1